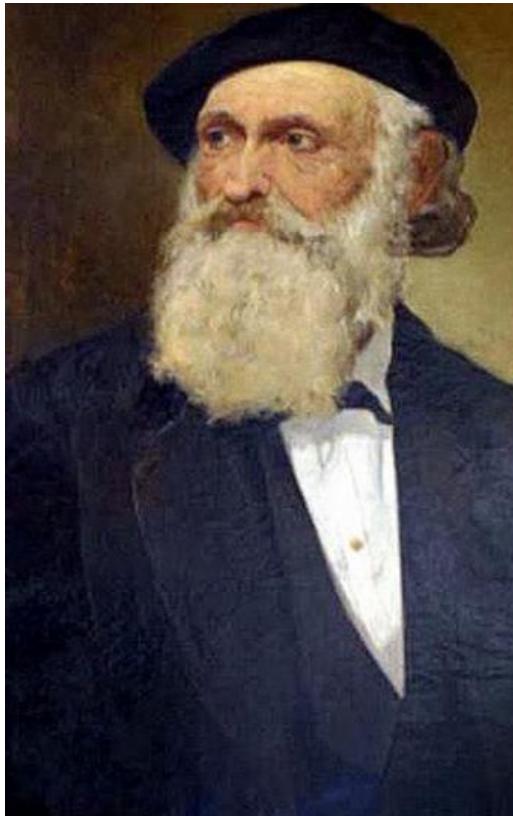


ZAZAB/BIDAT

Zerga Administrazioko Zuzendaritzaren Albiste Bilduma — Ogasun eta Ekonomia Saila
Boletín informativo de la Dirección de Administración Tributaria — Departamento de Hacienda y Economía



JOSÉ MARÍA DE IPARRAGIRRE BALERDI
(Urretxu, 12 de agosto de 1820 — Itxaso, 6 de abril de 1881)



apirila/abril
2020

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

GITARRA ZAHARTXO BAT

Gitarra zahartxo bat det nik nere laguna
horrela ibiltzen da artista euskalduna,
egun batean pobre besteetan jauna
kantatzen pasatzen det nik beti eguna.

Nahiz dela Italia orobat Frantzia
bieten bilatu det anitz malizia,
ikusten badet ere nik mundu guzitza
beti maitatatuco det nik Euskal Herria.

Jaunak ematen badit neri osasuna
izango det oraindik andregai bat ona.
Hemen badet frantsesa interesaduna
baina nik nahiago det hutsik euskalduna.

Agur Euskal Herria baina ez betiko
bost edo sei urtetan ez det ikusiko.
Jaunari eskatzen diot grazia emateko
nere lur maite hontan hezurak uzteko.

UNA VIEJA GUITARRA

Una vieja guitarra es mi compañera,
así es como vive el artista vasco:
un día pobre, al siguiente rico,
me paso el día cantando.

Al igual en Italia que en Francia,
en ambos países no he visto mas que maldad,
aunque recorra todo el mundo
yo siempre amaré el País Vasco.

Si Dios me da salud
todavía he de encontrar novia formal.
Aquí tengo una francesa adinerada,
pero yo prefiero una vasca pobre.

Adios País Vasco, pero no para siempre,
en cinco o seis años no te veré.
Pido a Dios me conceda la gracia
de dejar los huesos en esta querida tierra.

Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)
213 ZK. — N° 213
2020 APIRILA/ABRIL 2020

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

- AO1** **PEDRO ÁNGEL COLAO MARÍN**
La deducción de cuotas de IVA y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente
Revista Contabilidad y Tributación, nº 445, abril 2020
- AO2** **ÍÑIGO HERNÁNDEZ MONEO**
Análisis del proyecto de ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
Revista Contabilidad y Tributación, nº 445, abril 2020
- AO3** **MARÍA DEL VALLE NAVAS ROMÁN – JORGE ABADES HOYA**
Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018
Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 16, 2019
- AO4** **ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**
La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos
Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 17, 2019
- AO5** **JUAN MARTÍN QUERALT – JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**
Fiscalidad en tiempos de excepción
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020
- AO6** **BERNARDO VIDAL MARTÍ**
La declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2019
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020
- AO7** **ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**
Localización de servicios internacionales ante el Impuesto sobre el Valor Añadido
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020
- AO8** **IGNACIO SEGURA SARROÍ**
Análisis de los criterios de determinación de la residencia fiscal de las personas que principalmente obtienen sus rentas a través de plataformas online
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

- TEXTO LIBRE

-
- A09 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**
COVID-19: el Estado de alarma y la aplicación de los tributos (Incorporación al ordenamiento jurídico español de Directivas de la Unión)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020
-
- A10 FERNANDO CASANA MERINO**
Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
-
- A11 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO**
El tratamiento fiscal de la discapacidad en el IRPF
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
-
- A12 ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**
Redes internacionales de prestación de servicios ante el IVA europeo
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
-
- A13 Mª TERESA MATA SIERRA**
El devengo en el IVA de los billetes de avión correspondientes a "viajeros no shows"
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
-
- A14 EDUARDO SANZ GADEA**
El Impuesto sobre Sociedades en 2019
Revista Contabilidad y Tributación, nº 446, mayo 2020
-
- A15 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO**
Covid-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE
Revista Contabilidad y Tributación, nº 446, mayo 2020
-
- A16 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**
Sobre la fiscalidad de la cultura
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8
-
- A17 ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ**
Medidas tributarias para el control y el tratamiento de una pandemia
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8
-
- A18 BELÉN GARCÍA CARRETERO**
Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8
-
- A19 NORBERTO MIRAS MARÍN**
La potencial creación de una versión virtual del «Euro» y sus consecuencias en los Sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8
-
- A20 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**
Las "ausencias esporádicas" y el concepto de residencia fiscal
Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9
-
- A21 JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS**
Procedimientos en materia de ayudas de Estado: la recuperación de las ayudas
Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9
-

- A22 MARTA GONZÁLEZ APARICIO**
Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la suspensión adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma
Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9
- A23 DANIEL CUYÁS – IRIS FAVÀ**
El pago de las deudas tributarias en los tiempos del COVID-19
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 962, 2020
- A24 IVÁN PÉREZ JORDÁ**
La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones consistentes en la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, o en la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de imputación de rentas
Gaceta Fiscal, abril 2020
- A25 ALBERTO GAGO — XAVIER LABANDEIRA — JOSÉ M. LABEAGA — XIRAL LÓPEZ-OTERO**
Pautas para una reforma de la fiscalidad del transporte en España
Papeles de economía española, Nº 163, 2019
- A26 ISAAC MERINO JARA**
Tribunal de Estrasburgo, derechos fundamentales y Hacienda Pública
Forum Fiscal Nº 263, abril 2020
- A27 JAVIER ARMENTIA BASTERRE**
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria
Procedimientos de inspección tributaria
Forum Fiscal Nº 263, abril 2020
- A28 FRANCISCO GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO — CRISTINA RODRÍGUEZ GALLEG**
Compliance: perspectiva plural y fiscal
El mapa de riesgos en el Compliance Tributario
Forum Fiscal Nº 263, abril 2020
- A29 JAVIER ARMENTIA BASTERRE**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Novedades en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el ejercicio 2019
Forum Fiscal Nº 263, abril 2020
- A30 AURORA SAN SEBASTIÁN CARRERA**
Fiscalidad autonómica y foral en el IRPF 2019. Comparativa
Forum Fiscal Nº 263, abril 2020
- A31 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**
El COVID-19 y las normas de contenido tributario
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 61, abril 2020

ADMINISTRAZIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- DO 1 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**
Inexistencia de establecimiento permanente por razón de servicios on line referidos a activos ubicados en España, a través de un sitio web situado en el extranjero
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de agosto de 2019 (V2184-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

D02 **J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**
«Trust», tratamiento fiscal
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2019 (V3394-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

D03 **PABLO RENIEBLAS DORADO**
Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE), base imponible y cálculo pagos fraccionados, aplicación del criterio de devengo o el criterio de caja
Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019 (núm. 1806/2017)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

D04 **CONSULTA DGT V0223-20**
Clasificación de la actividad en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D05 **CONSULTA DGT V0228-20**
Existencia de desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa a efectos de considerar exenta la indemnización recibida
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D06 **CONSULTA DGT V0231-20**
Deducibilidad en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición y gastos ocasionados por el vehículo.
Deducibilidad en el IRPF de los gastos derivados de la compra y mantenimiento del vehículo
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D07 **CONSULTA DGT V0233-20**
Deducibilidad en el IRPF y en IVA de las cuotas de renting derivadas del vehículo
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D08 **CONSULTA DGT V0244-20**
Deducibilidad del gasto por ordenador tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Valor Añadido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D09 **CONSULTA DGT V0245-20**
El consultante era propietario de acciones de una sociedad que en 2019 se ha escindido en otras tres sociedades. En el mismo año ha vendido todas las acciones de dos de dichas sociedades
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D10 **CONSULTA DGT V0250-20**
Si en el período impositivo 2018, es residente fiscal en España o no. Dónde le corresponde tributar: en Bizkaia o en Madrid
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D11 **CONSULTA DGT V0252-20**
Tributación en España de la beca de investigación
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

D12 **CONSULTA DGT V0186-20**
Percepción de pensión no contributiva por invalidez. Aplicación la deducción por familia numerosa
Gaceta Fiscal, abril 2020

D13 **CONSULTA DGT V0132-20**
Tributación en IRPF e IAE de una actividad económica de fabricación y venta de libros en un país no perteneciente a la Unión Europea
Gaceta Fiscal, abril 2020

- CONSULTA DGT V0106-20**
D14 Regularización de retenciones mal practicadas
Gaceta Fiscal, abril 2020
- CONSULTA DGT V0075-20**
D15 Tributación de la indemnización por despido y de los salarios de tramitación percibidos
Gaceta Fiscal, abril 2020
- CONSULTA DGT V0255-20**
D16 Sometimiento a retención a cuenta del IRPF de un premio de una rifa ocasional organizada al amparo de la Ley 13/2011, siendo el importe del premio superior a 300 euros
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0258-20**
D17 Deducibilidad de los gastos de abogado y procurador
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0263-20**
D18 Dónde debe hacer la declaración y cómo evitar la doble imposición
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0265-20**
D19 Dónde tiene que declarar y tributar por los ingresos derivados de dicha pensión
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0266-20**
D20 Si la indemnización debe tributar en España
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0278-20**
D21 Tributación de los servicios prestados en el Impuesto sobre el Valor Añadido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0279-20**
D22 Tributación de este servicio de acompañamiento de menores. Aplicación de la exención del artículo 20, uno 8º - 9º de la Ley 37/1992. Tipo impositivo aplicable
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0289-20**
D23 Condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como obligación de facturar y de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto por dichas entregas
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0292-20**
D24 Tipo de gravamen aplicable a la actividad desarrollada por el consultante
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0300-20**
D25 Posibilidad de aplicar a los vehículos que adquirió en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del Impuesto sobre el Valor Añadido, el mismo régimen en el momento en que se materialice su venta
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- CONSULTA DGT V0311-20**
D26 Tributación en el IVA y en el IRPF (retención)
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

- D27 CONSULTA DGT V0335-20**
El consultante plantea quién debe ser el destinatario de la factura expedida por el taller y podrá deducir, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- D28 CONSULTA DGT V0411-20**
Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- D29 CONSULTA DGT V0413-20**
Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- D30 CONSULTA DGT V0455-20**
Tipo impositivo aplicable a la operación descrita de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- D31 CONSULTA DGT V0463-20**
Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichos servicios
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020
- D32 CONSULTA DGT V0493-20**
Requisitos para la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de dicho vehículo
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020

JURISPRUDENTZIA JURISPRUDENCIA

- JO1 JUAN MARTÍN QUERALT**
El principio de legalidad sancionadora, los Convenios por los que la AEAT facilita información tributaria a las Comunidades Autónomas y la seguridad jurídica
Sentencia del Tribunal Constitucional 160/2019, de 12 de diciembre, Pleno, recurso 5927/2018
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020
- JO2 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**
La explotación de los derechos de imagen por una sociedad de Madeira: SAP Madrid 25 noviembre 2019
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
- JO3 ANTONIO F. DELGADO GONZALEZ – ANTONIO M. PUNTAS PRADO**
Comentario a la Sentencia 825/2019, de 13 de junio del Tribunal Supremo relativa a la deducción de gastos originados por el uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales por parte de personas físicas
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
- JO4 TRIBUNAL SUPREMO**
Dietas de manutención y estancia
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7
- JO5 TRIBUNAL SUPREMO**
La UTE como sujeto pasivo del impuesto
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7

JO6

TRIBUNAL SUPREMO

Las tarifas del agua no son tributos
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7

JO7

TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO

La deducción de las cuotas del IVA sólo puede practicarse en los cuatro años siguientes desde la emisión de la factura
Diario LA LEY, nº 9611, de 13 de abril de 2020

JO8

TRIBUNAL SUPREMO

Las actas inspectoras sobre tributos pueden ser elementos probatorios en procedimientos tramitados por una Administración distinta de la que las suscribió
Diario LA LEY, nº 9612, de 14 de abril de 2020

JO9

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA – ADA TANDAZO RODRÍGUEZ

Compatibilidad con el Derecho Europeo del Canon Hidráulico. Análisis de la STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, UNESA y otros
Revista Contabilidad y Tributación, nº 446, mayo 2020

J10

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Exención de una pensión por incapacidad reconocida en Suiza
Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8

J11

JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO

Las operaciones ocultas en el IVA y el Impuesto sobre Sociedades. Análisis de los criterios del Tribunal Supremo a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9

J12

TRIBUNAL SUPREMO

Exención de la viviendas declaradas protegidas por la Comunidad Autónoma cuando los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial
Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9

J13

CARLOS JERICÓ ASÍN

La exención de los gastos de locomoción, manutención y estancia, una cuestión de prueba
STS núm. 96/2020, de 29 enero (RJ 2020, 116)
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 961, 2020

J14

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Sólo las retenciones practicadas sobre los salarios cobrados pueden deducirse por el trabajador en IRPF
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 61, abril 2020

213

**DOKUMENTU INTERESGARRIAK
DOCUMENTOS DE INTERÉS**

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN ABRIL 2020)

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

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0420.pdf

INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA

4º TRIMESTRE DE 2019 (BOLETÍN Nº 28)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe_trimestral/es_def/adjuntos/Informe-28-castellano.pdf**PLAN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE (2020)**

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

GOBIERNO VASCO — DIPUTACIONES FORALES

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/2020-Plan-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-Pais-Vasco.pdf

Artikuluak Artículos

La deducción de cuotas de IVA y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente

A01



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 445, abril 2020

Pedro Ángel Colao Marín
Doctor en Derecho. Catedrático de Escuela Universitaria
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Politécnica de Cartagena

SUMARIO

1. Cuestiones previas
 2. Las cuestiones a probar
 3. Aceramiento a la posición del sujeto que adquiere
 4. Procedimiento, prueba y consecuencias materiales
 - 4.1. La exigencia de pruebas adicionales
 - 4.2. Carga de la prueba
 - 4.3. Esfuerzo probatorio
 5. La actitud de la Administración
 6. La influencia de diversos órdenes de operaciones en la posición del contribuyente
 - 6.1. Presupuestos. Realidad y carácter no fraudulento de la operación alegada
 - 6.2. La construcción jurisprudencial con relación al IVA. Individualización de cada operación, carácter objetivo del impuesto y neutralidad
 - 6.3. Una reflexión con respecto a los impuestos sobre la renta
 7. La posición del sujeto. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

En determinadas ocasiones la detección de irregularidades en proveedores, o incluso en sujetos que se sitúan posteriormente en la cadena de prestaciones, implica que al sujeto que adquirió se le impida deducir el IVA soportado, o hacer valer un gasto. En muchos casos en los que la operación llevada a cabo por el sujeto ha sido completamente adecuada a la realidad declarada, y al derecho, no se permite la deducción de las cuotas de IVA, o el cómputo de gastos, porque se llega a la conclusión de que el prestador incumplió. De la mano de este razonamiento se llega al de que no se pudo realizar la entrega o el servicio, y en consecuencia incumplimientos de terceras personas afectan a la posición jurídica de sujetos que han cumplido la norma debidamente. Este artículo analiza las cautelas que hay que tener en cuenta para evitar que la mera demostración de incumplimientos de terceros pueda afectar a un sujeto cumplidor.

CONTENIDO

1. Cuestiones previas

La finalidad de la liquidación tributaria, y la de los procedimientos que, en una u otra fase de la relación entre obligado tributario y Administración, se llevan a cabo para liquidar la cuota a ingresar, es la de determinar la cantidad de cuota a ingresar de la forma más ajustada posible al principio de capacidad económica que se articula en las normas concretas aplicables. Dicho esto, que puede parecer obvio, la conclusión a la que se llega es la de que las distorsiones en el procedimiento de liquidación se alejan del principio de capacidad económica que la norma ha articulado o asumido en sus planteamientos. Los procedimientos de liquidación o de revisión deben tener, como meta principal, ajustar la cuota lo más aproximadamente posible a la realidad de la capacidad económica articulada por el legislador.

En el impuesto sobre sociedades (IS) las normas se remiten al resultado contable, salvados algunos ajustes, y el procedimiento de liquidación, o de revisión, debe tender a evitar que interferencias en la contabilidad del sujeto, o disfunciones en el cómputo de las partidas y las circunstancias a tener en cuenta, falseen la cuota. Por lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), las decisiones que adopte la Administración (o los jueces), con respecto a las cuotas deducibles, deben respetar el principio de neutralidad, huyendo de formalismos excesivos que lo desvirtúen. La apreciación de las partidas que pueden minorar la base del IS, o de las cuotas deducibles para determinar la cantidad a ingresar o devolver con respecto al IVA, por lo tanto, se basa en el respeto al principio de capacidad económica; por lo que respecta al IS, teniendo en cuenta entre otros el principio de correlación entre ingresos y gastos, y por lo que respecta al IVA, respetando, entre otros, el principio de neutralidad.

..//..



Iñigo Hernández Moneo
Asociado de Tributación Indirecta EY

SUMARIO

1. Contexto
 - 1.1. La OCDE
 - 1.2. La Unión Europea
 - 1.3. España
2. Descripción del IDSD
 - 2.1. Hecho imponible
 - 2.2. No sujeción
 - 2.3. Sujetos pasivos. Umbrales de aplicación
 - 2.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales
 - 2.5. Base imponible
 - 2.6. Tipo de gravamen y liquidación
 - 2.7. Obligaciones formales y régimen sancionador
3. Observaciones al Proyecto del Ley del IDSD
 - 3.1. Servicios de publicidad online dirigida a los usuarios
 - 3.2. Servicios de intermediación online
 - 3.3. Servicios de transmisión de datos obtenidos online
 - 3.4. Operaciones intragrupo
 - 3.5. Deducción del IDSD en el IS o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)
4. Comentario final

RESUMEN

La economía digital brinda numerosos beneficios a empresas y ciudadanos. No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales es un asunto que ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes, dado que las actuales normas del impuesto sobre sociedades han provocado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor, en particular, en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios.

A la espera de lograr una solución global definitiva a nivel de la Unión Europea y de la OCDE, cuya adopción y aplicación podría llevar tiempo debido a la complejidad del problema y la gran variedad de cuestiones que han de abordarse, el Gobierno de España ha retomado el Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD).

El IDSD grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario; en concreto, a) los servicios de publicidad dirigida a los usuarios de interfaces digitales, b) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios de interfaces digitales y c) los servicios de intermediación que permitan localizar a otros usuarios de interfaces digitales e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de las interfaces digitales.

El IDSD resultará de aplicación a las empresas que superen a) un importe total anual de ingresos mundiales superior a 750.000.000 de euros y b) un importe total de los ingresos imponibles anuales en España de 3.000.000 de euros. El tipo impositivo será del 3 % y las declaraciones tendrán periodicidad trimestral.

El artículo analiza los elementos del IDSD y aborda las dificultades técnicas y controversias que lo rodean.

CONTENIDO

1. Contexto

La economía digital ha generado, a partir de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías, nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, brindando numerosos beneficios a empresas y ciudadanos.

No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes puesto que, en algunos casos, las empresas no tributan en los países donde se genera el valor económico.

..//..



María del Valle Navas Román

Jorge Abades Hoya

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

CAPÍTULO 1. RELACIÓN ENTRE LOS IMPUESTOS Y LA OFERTA PÚBLICA DE SERVICIOS Y PRESTACIONES

- 1.1. Utilización de servicios públicos y prestaciones sociales en el último año
- 1.2. Índice de satisfacción de los usuarios
- 1.3. Evaluación general de la oferta pública de servicios y prestaciones
- 1.4. Evaluación de diferentes servicios públicos y prestaciones sociales

CAPÍTULO 2. EL COMPORTAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES

- 2.1. Evolución del grado de cumplimiento fiscal
- 2.2. Opiniones sobre el fraude fiscal

CAPÍTULO 3. IMAGEN CORPORATIVA DE LA HACIENDA PÚBLICA

- 3.1. La cumplimentación de las declaraciones tributarias
- 3.2. Los servicios al contribuyente de la Agencia Tributaria
- 3.3. Valoración de la Hacienda Pública como institución

CAPÍTULO 4. LA INTEGRACIÓN EUROPEA EN MATERIA DE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS

- 4.1. Conformidad con las propuestas debatidas en la Unión Europea
- 4.2. Posibilidad de fijar un sistema de garantía de depósito común a nivel europeo
- 4.3. Valoración de la creación de un Ministerio de Economía y Hacienda europeo
- 4.4. Opinión sobre la homogeneización de la regulación de impuestos

CONCLUSIONES

ANEXO. CUESTIONARIO

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La línea de investigación de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales tiene como objetivo proporcionar información continua acerca de la percepción social de la fiscalidad en España. El estudio “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018”, cuyos principales resultados se presentan en este Documento, se enmarca en esta línea y representa una fase en el seguimiento longitudinal de la opinión fiscal que se continuará en años posteriores.

El estudio “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018” constituye la vigesimotercera edición del barómetro fiscal anual, mediante el cual el Instituto de Estudios Fiscales se propone analizar la evolución de la demoscopia fiscal en relación con ciertas variables que configuran el núcleo básico de las ideas fiscales de la población española. La información relativa a este núcleo de ideas procede de una investigación cualitativa previa: “Los creadores de la opinión fiscal”¹, sobre la que se ha basado el diseño del barómetro, la mayoría de cuyas ediciones anteriores² ya han sido publicadas en esta misma colección.

Con la publicación del estudio “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018” el Instituto de Estudios Fiscales pone a disposición de los investigadores, tanto del sector público como del sector privado, unos datos que juzga relevantes para todos los interesados en la demoscopia fiscal. Así, al cumplir el objetivo de transparencia, se devuelve a la sociedad una información para cuya elaboración se ha pedido previamente la colaboración desinteresada de ciudadanos seleccionados de forma aleatoria. Es la única forma de dar las gracias a quienes no es posible conceder de forma individual.

..//..



Alejandro Blázquez Lidoy
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA
2. POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE EJERCICIOS Y HECHOS PRESCRITOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
 - 2.1. Evolución jurisprudencial de la prescripción de las potestades de comprobación hasta la Ley 34/2015
 - 2.2. El nuevo marco normativo tras la Ley 34/2015; el límite decenal de comprobación e investigación para ciertas partidas
 - 2.2.1. Incidencia penal de la prescripción decenal
 - 2.3. La prescripción de las obligaciones conexas
 - 2.4. El régimen sancionador del artículo 195 de la LGT
 - 2.5. El delito contra la Hacienda Pública como norma penal en blanco; la falta de adaptación del CP a las nuevas normas tributarias de prescripción
3. LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CASO DE DELITO CONTINUADO Y CONCURSO IDEAL
 - 3.1. Momento de la comisión del delito
 - 3.2. Delitos instantáneos y delitos permanentes en los delitos contra la Hacienda Pública por acciones cometidas en un ejercicio prescrito que tienen efectos futuros
 - 3.3. Delitos contra la Hacienda Pública y delitos continuados
 - 3.3.1. Crítica a los inconvenientes técnicos para aplicar la tesis del delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública y los problemas vinculados a la prescripción
 - 3.4. Concurso ideal y concurso medial en los delitos contra la Hacienda Pública
4. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO DELITO ESTANCO Y EL TRATAMIENTO DE LOS HECHOS PRESCRITOS QUE TIENEN EFECTOS EN EJERCICIOS NO PRESCRITOS
 - 4.1. La naturaleza del delito contra la Hacienda Pública
 - 4.2. Los fundamentos y la naturaleza de la prescripción en el Derecho penal
 - 4.3. Los límites en la instrucción penal y el juicio oral
 - 4.4. La imprescriptibilidad de las potestades de investigación tributarias frente al Derecho penal
 - 4.5. Principios informadores de Derecho penal; el principio de intervención mínima y el principio de legalidad
 - 4.6. Conclusión; la imposibilidad penal de calificar hechos realizados en ejercicios prescritos
5. DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y BIENES EN EL EXTRANJERO NO DECLARADOS (ART. 39 DE LA LIRPF)

RESUMEN

En el ámbito tributario, y tras la reforma de la LGT realizada por la Ley 34/2015, la Administración puede comprobar y calificar hechos y negocios producidos en ejercicios prescritos que tienen incidencia en la liquidación de ejercicios no prescritos (arts. 66 bis y 115 de la LGT). El Derecho penal aplica su propia normativa sobre la prescripción, sin que quepa acudir a la regulada en la LGT en los delitos contra la Hacienda Pública. En el Derecho penal aparecen las figuras de los delitos continuados, conexos o concursos ideales. Sin embargo, la jurisprudencia penal se muestra constante a la hora de determinar que en los delitos contra la Hacienda Pública no caben los delitos continuados y nos encontramos ante delitos autónomos en cada ejercicio. El problema que se plantea es qué sucede en aquellos casos donde un acto o negocio se produce en un ejercicio prescrito penalmente y que tiene efectos en ejercicios no prescritos. A nuestro juicio, en estos casos no debe descartarse la teoría del delito continuado. Sin embargo, si se aplica la doctrina del Tribunal Supremo, y se entiende que no cabe un delito continuado, entendemos que si el ejercicio inicial donde se consuma el acto o negocio presuntamente delictivo está prescrito, también lo deben estar los ejercicios posteriores en los que se siguen produciendo efectos.



Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Abogado

Director y miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria

José Manuel de Bunes Ibarra

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abogado

Socio de Deloitte Legal

Miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria

CONTENIDO

Decía Stefan Zweig que los hombres de hoy hace tiempo que excluimos del vocabulario la palabra «seguridad». En efecto, hace mucho tiempo expulsamos la palabra seguridad de nuestras vidas. Si alguien albergaba alguna duda sobre ello, quizás el Coronavirus COVID-19 le haya hecho pensar sobre eso en las largas horas del arresto domiciliario en que todos nos encontramos por su causa.

El fenómeno, por lo demás, no es nuevo. A mediados del pasado siglo el mismo Zweig se lamentaba de esa ausencia de seguridad: «Tres veces me han arrebatado la casa y la existencia, me han separado de mi vida anterior y de mi pasado, y con dramática vehemencia me han arrojado al vacío, en ese "no sé adonde ir" que ya me resulta tan familiar... Se han destruido todos los puentes entre nuestro hoy, nuestro ayer y nuestro anteayer».

Hace unos días enviamos a la editorial un texto para su publicación. Los acontecimientos que vivimos han obligado a demorar su publicación, en espera de tiempos de bonanza. Hoy hay que centrarse en la fiscalidad de este tiempo. Y lo haremos sin olvidar, por lo demás, algunas premisas inexcusables que nos sitúen en el justo punto y no nos otorguen más importancia de la poca que tenemos.

Las premisas a que hacemos referencia son fundamentalmente tres. Primera: el problema hoy no es la fiscalidad, sino la sanidad, la vida. Segunda: el «miura» de los problemas urgentes no puede confinar en el arcén del camino, la reflexión y la crítica, y esto especialmente por parte de la Administración pública, o mejor aún, lo que debe predicarse de los poderes públicos. Tercera: las aguas del quehacer histórico volverán a recorrer los viejos cauces y los hombres de la mar y las mujeres de tierra adentro volverán a sumergirse en los problemas del día a día.

Teniendo ello en cuenta, sí cabe formular alguna reflexión sobre los vaivenes a que la fiscalidad se ha visto arrastrada en estas fechas.

Lo primero que llama la atención es la querencia a la improvisación, el apego al instante, la ausencia de una visión que vaya más allá del momento. Reparemos en un dato: en el breve plazo de 5 días hemos visto publicados en el BOE dos Reales Decretos —463/2020, de 14 de marzo, inmediatamente modificado por el 465/2020, de 17 de marzo— y dos Reales Decretos-Ley, a saber, el 7/2020, de 12 de marzo y el 8/2020, de 17 de marzo. La AEAT ya ha dictado también unas «Instrucciones provisionales» para solicitar el aplazamiento previsto en el Real Decreto-Ley COVID-19. Naturalmente habrá muchas más Instrucciones, Circulares, Consultas,... lo de siempre.

Tendremos que ir mucho más allá. Habrá que pensar, por ejemplo, en la debida articulación de las medidas que se vayan tomando con las previsiones de la futura Ley de Presupuestos. Ley en trance de elaboración (que resulta obvio que no podrá seguir las pautas que se barajaban), lo que permitirá llevar a cabo esa articulación. La correlación ingreso-gasto exige esa adecuación. El sentido común la impone. El ordenamiento comunitario también: habrá que tener en cuenta las exigencias sobre previsiones de gasto, sobre límite del endeudamiento,..., si bien, quizás también con cierto retraso y falta de unidad de acción, la Comisión ha establecido un marco temporal para que los países de la UE puedan utilizar toda la flexibilidad prevista en las normas sobre ayudas estatales, aunque es patente que la cosa no puede quedar solo ahí. En términos similares cabe referirse al Banco Central Europeo.

Personalmente —debe ser cosa de la vieja escuela— nos llama la atención la nula contención del gasto público en sectores en los que hay que dar muestras de una ejemplar sensibilidad. Lean el BOE de cada día y verán el desbordado nombramiento en puestos por el sistema de libre designación. Ya saben, el más respetuoso con las exigencias de mérito y capacidad que demanda la Constitución para la provisión de puestos en la Administración pública. Y eso no es, al menos entre nosotros, coyuntural. El que viene se queda. Y naturalmente, no me estoy refiriendo a quienes en el ámbito de la Sanidad nos ayudan a salir del paso, por los que tenemos el mayor respeto y agradecimiento. Pero la eficiencia y la eficacia del gasto son deberes exclusivamente reseñados en los libros de texto y algo ajenos a quien está acostumbrado a disparar con pólvora del Rey, y no sufragada con su bolsillo.

..//..



Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NOVEDADES EN LA RENTA DEL EJERCICIO 2019
 - 2.1. Rentas exentas
 - 2.1.1. Exenciones del artículo 7 de la Ley del IRPF
 - 2.1.2. Exención por reinversión en rentas vitalicias
 - 2.1.3. Otras rentas exentas
 - 2.2. Rendimientos del trabajo
 - 2.2.1. Reducciones sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social
 - 2.2.2. Reducción por rendimientos del trabajo
 - 2.2.3. Relaciones laborales de Alta Dirección
 - 2.3. Rendimientos del capital mobiliario
 - 2.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.4.1. En estimación directa
 - 2.4.2. En estimación objetiva
 - 2.4.2.1. Límites a las magnitudes excluyentes de la aplicación del método
 - 2.4.2.2. Reducciones fiscales previstas en la Orden de módulos de 2019
 - 2.4.2.3. Reducciones fiscales especiales para paliar daños
 - 2.5. Integración y compensación de rentas en la base del ahorro
 - 2.6. Deducciones en la cuota íntegra
 - 2.6.1. Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa
 - 2.6.2. Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
 - 2.6.3. Regímenes especiales de deducción para actividades económicas realizadas en Canarias
 - 2.7. Gestión del impuesto
 - 2.7.1. Obligación de declarar
 - 2.7.2. Retenciones—Rendimientos del trabajo
 - 2.7.3. Obligaciones contables y registrales
 - 2.8. Orden Ministerial de aprobación de los modelos de declaración para el ejercicio 2019

RESUMEN

Este artículo analiza las novedades a tener en cuenta a la hora de declarar y liquidar el IRPF del ejercicio 2019, a presentar en 2020.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El inventario de normas aprobadas en 2019 que contiene modificaciones en el IRPF, aplicables en la declaración del ejercicio, es prácticamente inexistente. Las vicisitudes derivadas de la no aprobación del proyecto de ley de presupuestos (que contenía algunas medidas relativas al impuesto) y sus consecuencias políticas, han determinado que se haya funcionado con unos presupuestos prorrogados y que la producción legislativa que afecta a temas tributarios se haya reducido al límite. Podemos señalar las siguientes:

..//..



Enrique de Miguel Canuto
Universitat de València

SUMARIO

- I. INTRODUCCION
- II. CASO REEMTSMA CIGARETTENFABRIKEN
- III. NEGACION del REEMBOLSO
- IV. ESTADO del PROVEEDOR y ESTADO del DESTINATARIO
- V. DUALIDAD de RECLAMACIONES
- VI. CASO STADECO
- VII. QUE LOCALIZACIÓN ES IRRELEVANTE
- VIII. RECTIFICACIÓN DE LA FACTURA
- IX. ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA
- X. CASO ADV ALLROUND VERMITTLUNGS
- XI. DEFINICIÓN DE LA LOCALIZACIÓN
- XII. COHERENCIA EN LA IMPONIBILIDAD
- XIII. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La prestación transfronteriza de servicios origina lecturas contradictorias de una misma regla de localización efectuadas por órganos de un mismo Estado, pagos indebidos de cuotas por el destinatario al Estado del proveedor y supuestos en que el lugar de la ejecución del servicio prestado está en un Estado distinto al Estado de establecimiento del destinatario.

CONTENIDO

I. INTRODUCCION

En las operaciones internacionales o transfronterizas de prestación de servicios, que implican a dos Estados, las reglas comunes de competencia o localización del impuesto sobre el valor añadido definen positivamente al Estado de la imposición, donde se realiza el hecho imponible y se adeuda el impuesto, y negativamente, suponen la no sujeción de la operación en el otro Estado implicado.

En un contexto internacional, allí donde la operación en presencia no está sujeta al impuesto por considerarse localizada en otro Estado, reclamar en relación con el ingreso de una cuota, por una «operación activa», supone reclamar una cuota indebida, por ausencia de realización del hecho imponible en el territorio, cuota cuyo régimen es distinto del régimen de las cuotas debidas.

Cuando el Estado del prestador del servicio y el Estado del destinatario empresario son distintos, la localización del servicio en destino va de la mano del supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo. Cuando estando establecidos en el mismo Estado el prestador y el destinatario, sea el Estado del lugar de la ejecución el que sea distinto, entonces no habrá inversión.

Desde el punto de vista pasivo, una operación realizada por un sujeto pasivo establecido en un territorio de aplicación que allí está no sujeta por estar sujeta en otro Estado de la Unión, da derecho al operador establecido a deducir las cuotas soportadas con ella relacionadas, si la operación fuera imponible de haberse localizado en el territorio de aplicación.

En el caso Reemtsma Cigarettenfabriken, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 15 de marzo de 2007, un servicio prestado por una empresa italiana localizado en destino, Alemania, da lugar a que la empresa italiana cobre una cuota indebida a la empresa alemana destinataria del servicio. En este caso el Tribunal concluirá que en los supuestos en que la devolución del IVA al prestador resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados deben establecer los instrumentos necesarios para que el destinatario pueda recuperar el impuesto indebidamente facturado, dirigiéndose directamente ante la Administración, con el fin de respetar el principio de efectividad.

..//..



Ignacio Segura Sarrió
Abogado, economista y asesor fiscal en Arttax Abogados

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS EN LA NORMA INTERNA Y EN EL MCOCDE
 - 2.1. Los criterios establecidos en el artículo 9.1 de la Ley de IRPF
 - 2.2. Los criterios del conflicto de doble residencia en personas físicas
- III. ANÁLISIS DE UN EJEMPLO PRÁCTICO PECULIAR. GANANCIAS OBTENIDAS DEL JUEGO ONLINE DESDE LONDRES POR UN NACIONAL ESPAÑOL
- IV. CONCLUSIONES
- V. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Atendiendo a la realidad económica y social en la que nos encontramos sumidos hoy en día y, en concreto, viendo el protagonismo que están acaparando las nuevas tecnologías como medio para el desarrollo económico de las personas, resulta de interés definir cómo operan los criterios establecidos en las diferentes normas aplicables a la hora de determinar la residencia fiscal de una persona que principalmente obtenga sus ingresos a través de plataformas online, desde cualquier punto del mundo. En relación con este asunto, hay que tener en cuenta que la delimitación de la residencia fiscal de dichas personas va a ser un asunto complejo, pues el hecho de no tener que desplazarse hasta ningún lugar concreto para poder obtener rentas, provoca que la Administración, haciendo la interpretación más rígida de los criterios de sujeción contenidos en la norma, trate de atraer a España la tributación de esas rentas por considerar a las personas que las obtienen como residentes fiscales en nuestro país.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la soberanía fiscal de la que gozan los Estados, estos van a ostentar la capacidad de fijar los criterios para determinar la sujeción a sus sistemas tributarios. En concreto, dichos criterios de sujeción pueden ser de tipo personal, o real. La diferencia reside, en esencia, en que el primero gravará la renta universal obtenida por el obligado tributario basándose en su consideración de residente fiscal, mientras que el segundo se limitará a someter a imposición únicamente aquella renta que se considere generada en su territorio. Evidentemente, de acuerdo con el principio de soberanía fiscal al que se ha hecho referencia, y en lo que respecta a los criterios de sujeción personal, cada Estado podrá determinar criterios internos dispares, para concretar cuándo una persona se considera residente fiscal.

La Ley General Tributaria en su artículo 11 expresa cuál es el criterio empleado para establecer la sujeción de las relaciones económicas y de los negocios jurídicos a las normas tributarias españolas. Así, se determina que los tributos han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso.

El precepto citado continúa añadiendo que, en defecto de que la ley lo determine de forma expresa, los tributos de carácter personal se deben exigir conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

Dentro de nuestro sistema tributario, podemos citar como ejemplo de aplicación con base en el criterio de residencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y conforme al criterio de territorialidad al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Centrándonos en el caso concreto del IRPF, el artículo 8.1 de la Ley del referido impuesto establece que:

«1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.»

Por lo tanto, de acuerdo con el precepto transcritto, a efectos de determinar si la normativa fiscal española relativa al IRPF es aplicable a un sujeto concreto, debemos, necesariamente, determinar si el sujeto en cuestión tiene su residencia habitual en territorio español o no. Para ello, la Ley de IRPF, concretamente en su artículo 9.1, establece distintas circunstancias que, en el caso de que cualquiera de ellas se dé, podrá entenderse que se tiene residencia habitual en territorio español.

..//..



José María López Geta
Abogado
Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)
Director de Carta Tributaria Revista de Documentación

RESUMEN

A. La irrupción de una crisis sanitaria de extrema gravedad ha traído consigo la entrada en vigor en el mes de MARZO/2020 de normas excepcionales. Formando parte de ese cuadro de normas excepcionales se encuentran unas que, muy parcamente y con cierto grado de confusión añadido, se incorporan al ordenamiento jurídico-tributario y más concretamente al ámbito de la aplicación de los tributos, gestión y recaudación, y procedimientos tributarios.

B. El Boletín Oficial del Estado en algunos de sus números del mes de FEBRERO/2020 ha puesto en general conocimiento disposiciones importantes —tanto por su rango normativo como por su trascendencia en el sistema tributario vigente— como el Real Decreto-ley 3/2020 (por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea) y Real Decreto-ley 5/2020, modificación de los criterios de imputación temporal aplicables, conforme al artículo 14 LIRPF, en actividades económicas: ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España y ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas.

CONTENIDO

A) EL COVID-19 Y LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Un acontecimiento extraordinario como el planteado por el virus identificado como COVID-19, ha traído consigo importantes desajustes en el desenvolvimiento de la sociedad española; súbitamente y para su sorpresa, la ciudadanía se ha visto gravemente concernida. Los primeros indicios de la tormenta que se nos podía venir encima procedían, no de la lejana Asia, sino de una Nación tan próxima en tantos aspectos, como es Italia. En España, las primeras medidas relativas al «coronavirus» se adoptaron de forma expresa [siempre bajo la premisa según la cual estábamos ante lo que podrían ser unos «molestan catarros» que ocasionaría «tan solo» el fallecimiento de algunos «mayores»] mediante el Real Decreto-ley 6/2020, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública.

El antes citado Real Decreto-ley 6/2020, se publicó en el Boletín Oficial del Estado del día 11 de marzo de 2020, precisamente cuando, conforme a la programación habitual de CARTA TRIBUTARIA, el texto original del presente Editorial había dado ya sus primeros pasos en el camino —maquetación, producción,...— para llegar a los suscriptores. A partir de esa fecha, las distintas publicaciones de WOLTERS KLUWERS (entre ellas, CARTA TRIBUTARIA) iniciaron, en sus respectivos ámbitos técnicos, un intenso proceso de información diaria relativa al COVID-19, de ahí que, como el lector podrá comprobar, en el presente número de la Revista Carta Tributaria, hagamos referencia a las normas tributarias que se han puesto en general conocimiento por el Boletín Oficial del Estado en el mes de marzo/2020, en cuanto tengan relación con el COVID-19, así como a las publicadas en el mes de febrero 2020.

Tras la «exposición de motivos» anterior, procederemos de inmediato a analizar las disposiciones [COVID-19] con contenido tributario publicadas entre los días 1 a 20 de marzo de 2020. No obstante, antes de proceder al análisis de la producción normativa [tributaria] habida en el antes indicado período de tiempo del mes de marzo/2020, un breve apunte para dejar constancia que, con carácter general, y sin gran convencimiento, remitimos, al lector/a, a las varias instrucciones [provisionales] publicadas en la Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la interpretación que debe darse a la normativa tributaria de la que más adelante nos ocuparemos.

En nuestra opinión, y de momento, las más arriba citadas «instrucciones provisionales» dan lugar a más dudas que certezas, en particular por su provisionalidad y la escasa fiabilidad que merecen estas instrucciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ella misma incumple en ocasiones; e idéntica conclusión cabe aplicar a algunos de los criterios que se exponen en la relación de preguntas/respuestas incluidas en la Web de la AEAT desde el 18 de marzo de 2020.

Y no digamos de la «agilidad» de la AEAT para «ir por delante de los acontecimientos», como demuestra el caso de los certificados de firma electrónica caducados o a punto de hacerlo y la entrada inmediata en vigor de medidas adoptadas en el ámbito de la aplicación de los tributos para cuyo aprovechamiento dichos certificados son imprescindibles. Solo ante las observaciones/llamadas de atención de organizaciones de profesionales, como la Asociación Española de Asesores Fiscales, la AEAT reaccionó al respecto para comentar que «estaban estudiando una solución técnica» que, finalmente, consistió en «permitir el uso de los certificados caducados en su SEDE de acuerdo con lo previsto en Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo». No hubiera estado de más, que se hubiese invocado concretamente al precepto de dicho Real Decreto a cuyo amparo se adoptaba la solución.

..//..

Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública

A10



Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7

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

SUMARIO

- I. Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria establecidos como garantía del pago de la liquidación vinculada al delito. La remisión efectuada a los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 LGT.
- II. La responsabilidad tributaria de quienes sean causantes o colaboradores activos en la realización de los actos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
 1. Planteamiento del supuesto de responsabilidad tributaria.
 2. Fundamento de la responsabilidad de los causantes o colaboradores activos en la realización de los actos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
 3. Los elementos del supuesto de responsabilidad.
 - 3.1. Los aspectos subjetivos.
 - A. El responsable ha de ser causante o colaborador activo en los actos que hubieren dado lugar a la liquidación de la cuota vinculada al delito.
 - B. Que el presunto responsable se encuentre imputado o haya sido condenado en el proceso penal.
 - 3.2. El ámbito objetivo de la responsabilidad exigible.
- III. El procedimiento para la declaración de responsabilidad en los casos de delito contra la Hacienda Pública.
 1. Principios generales aplicables al procedimiento de declaración de responsabilidad: momento en que puede iniciarse y órgano competente.
 2. El acuerdo de derivación y su notificación.
 3. La instrucción del procedimiento: incorporación de datos y pruebas, adopción de medidas cautelares y solicitud de suspensión de las actuaciones.
 4. La audiencia al posible responsable y la oposición al acuerdo de derivación.
 5. Terminación del procedimiento: sus plazos y la revisión del acto de declaración de responsabilidad.
- IV. El ajuste de la responsabilidad en los casos de sobreseimiento, absolución del responsable o modificación de la cuantía defraudada.
- V. La ejecución de la responsabilidad solidaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública.
- VII. Especialidades de la responsabilidad tributaria en relación con los que impidan o dificulten el embargo o enajenación de los bienes en la recaudación de los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
- VIII. Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la responsabilidad tributaria especial aplicable a los casos en que existen indicios de delito contra la Hacienda Pública. El principal supuesto de esta responsabilidad tributaria afecta a los causantes o colaboradores activos en la realización de los actos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Son objeto de análisis en el trabajo, el fundamento, los elementos, y el procedimiento para exigir esta responsabilidad. En los casos de delito, la responsabilidad de los que impidan o dificulten el embargo o enajenación de los bienes se rige por las normas generales, por lo que analizamos las especialidades que presenta este segundo tipo de responsabilidad cuando existen indicios de delito.

CONTENIDO

- I. **LOS SUPUESTOS ESPECIALES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDOS COMO GARANTÍA DEL PAGO DE LA LIQUIDACIÓN VINCULADA AL DELITO. LA REMISIÓN EFECTUADA A LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD DEL ART. 42.2 LGT.**

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, al dar una nueva redacción al art. 258 LGT, estableció dos supuestos especiales de responsabilidad tributaria aplicables a los casos de delito contra la Hacienda Pública. El primero de ellos afecta a los causantes o colaboradores en la realización de los actos que den lugar a la liquidación de aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito, y de él nos ocupamos detenidamente en los apartados siguientes de este trabajo.

...//...



Raquel Álamo Cerrillo
Profesora Contratada Doctor Interina
Universidad de Castilla-La Mancha
Dpto. Economía Política y Hacienda Pública

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La discapacidad en el marco del IRPF
 - 1. Concepto de discapacidad
 - 2. Estadísticas sobre discapacidad en las declaraciones del IRPF
- III. La discapacidad en el IRPF
 - 1. Exenciones por discapacidad
 - 2. Reducciones en el rendimiento neto
 - 3. Reducciones en la base imponible
 - 4. Determinación del mínimo personal y familiar
 - 5. Deducciones
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

RESUMEN

La discapacidad es una realidad social a la que nadie estamos ajenos, además su protección por la Administración Pública se encuentra recogida tanto en la Constitución como en diversos puntos de nuestro ordenamiento tributario. Es por ello, que analizaremos su tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que se trata de un impuesto directo, de carácter personal y subjetivo, donde deberíamos encontrar determinados beneficios fiscales para los contribuyentes o miembros de su unidad familiar que conviven con una discapacidad. La existencia de determinados beneficios fiscales ayudas a las familias a contar con una mayor renta disponible para hacer frente a los gastos ocasionados por la discapacidad.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las personas con discapacidad son una realidad en nuestra sociedad, y, por ende, en nuestro ordenamiento tributario. La Constitución Española, en su artículo 49 establece que "los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos".

Ante el mandato constitucional, el Estado tiene que llevar a cabo políticas sociales, económicas y fiscales que favorezcan a aquellos ciudadanos-contribuyentes que no disponen, por razones diversas, de todas sus facultades –físicas, sensoriales o psíquicas–, pero que cumplen con su deber de contribuir a las arcas públicas y que además tienen derecho a su dignidad como persona, como así lo recoge el artículo 10 de la Constitución. Para ello, el Estado, a través de distintas Administraciones Públicas puede llevar a cabo distintas actuaciones, todas ellas encaminadas a la protección de las personas con discapacidad. Una primera opción, es destinar fondos específicos para este colectivo, es decir políticas públicas que ven su reflejo a través del gasto público. Y otra alternativa, es el reconocimiento de determinados incentivos fiscales en el sistema tributario, siendo necesario, para poder beneficiarse de los mismo, acreditar el grado de discapacidad.

El establecimiento de incentivos fiscales en el ordenamiento tributario español afecta a distintos tributos, ya que cuentan con beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– y en el Impuesto sobre el Valor Añadido1) –en adelante, IVA–, los dos principales tributos del sistema fiscal español que gravan a las personas físicas. Además, también se pueden encontrar otros incentivos fiscales para personas con discapacidad en determinados tributos de carácter autonómico o local, aunque la incidencia de éstos es mucho más limitada.

..//..



Enrique de Miguel Canuto
Universidad de Valencia

SUMARIO

- I. Red de empresarios
- II. Caso Lebara
- III. Que hechos imponibles
- IV. Cadena o red de distribución
- V. Caso Nordea
- VI. Corpus doctrinal
- VII. Servicios tecnológicos
- VIII. Eslabones intermedios
 - 1. Premisas
 - 2. Doctrina inicial
 - 3. Transacciones intermedias
 - 4. Contraprestación de tercero
 - 5. Base del minorista
 - 6. Actividad transfronteriza
- IX. Bibliografía

RESUMEN

¿Como opera el IVA en un conjunto de empresas estructuradas en común como una red o cadena o equipo empresarial internacional, que integra también, a su vez, un abanico de redes secundarias nacionales de intermediarios?

CONTENIDO

I. RED DE EMPRESARIOS

La presencia en Europa de redes internacionales de empresas¹⁾ independientes, para la prestación de servicios, formadas mediante acuerdos de cooperación entre ellas, con procedimientos comunes de actuación (modus operandi o Know how) en parcelas de su actividad, invita a una incursión acerca del juego del IVA europeo en este terreno. Esta incursión pone de relieve diversos aspectos concurrentes:

1.^º el impuesto abonado por el usuario final o empresario último destinatario debe coincidir con los impuestos que gravan las operaciones del conjunto de etapas o eslabones de la cadena de distribución transfronteriza, lo que exige que cada operador adeude a la Administración el impuesto correspondiente al valor que ha añadido al servicio.

2.^º el principio según el cual dado que el volumen de negocio del proveedor de una prestación transfronteriza debe estar en correspondencia con los impuestos soportados que abonan los clientes receptores en otro Estado, entonces los impuestos que se pueden deducir los receptores deben corresponder a los impuestos devengados por su proveedor.

3.^º la prestación transfronteriza del servicio por el diseñador del servicio, cabeza de red, establecido en un Estado de la Unión al distribuidor del servicio, eslabón intermedio, establecido en otro Estado de la Unión, es operación sometida al impuesto distintamente del hecho imponible prestación del servicio del distribuidor al usuario final

4.^º si el distribuidor inicial del servicio a su vez lo presta, en una operación transnacional, a un empresario mayorista o un empresario minorista interpuesto hasta el usuario final, encontramos, en el conjunto de la red, un tercer o cuarto hecho imponible, puesto en juego por el mayorista o minorista también interpuesto

5.^º no cabe entender que el diseñador del servicio con una red de distribución transnacional realiza una prestación de servicio al usuario final. Por ello, el Estado de establecimiento del diseñador del servicio transfronterizo no puede gravar al usuario final por el servicio prestado, lo que en sí, sería un acto de depredación fiscal

..//..

El devengo en el IVA de los billetes de avión correspondientes a “viajeros no shows”

A13



Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7

M^a TERESA MATA SIERRA
Catedrática de Derecho financiero y tributario
Universidad de León

SUMARIO

- I. Consideraciones previas
- II. La cuestión que se plantea
- III. La doctrina del TEAC en relación al Derecho de la Unión Europea

RESUMEN

Se analiza en este estudio el devengo del IVA correspondiente a los billetes de los llamados viajeros "No- Shows" que, conforme a la Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019, asentada en la doctrina de la Corte Europea, están sujetos al impuesto desde el momento del cobro del billete.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Los llamados viajeros "No-Shows"¹ –entendidos por tales, aquellos que realizan su reserva y pagan el billete de avión y, sin previa cancelación, no realizan el viaje²– provocan ciertos problemas en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

En concreto, obligan a determinar si en estos casos las compañías aéreas deben declarar la cuotas del impuesto repercutidas a tales viajeros, o, por el contrario, pueden bien minorar su importe en la autoliquidación del impuesto e, incluso, como ocurre en el caso del que trae causa este comentario, dejar de declararlo. En definitiva, se trata de asentar el régimen jurídico respecto al devengo y la exigibilidad de la realización de la prestación de servicio aéreo en los supuestos de billetes de avión comprados pero no utilizados, sin que tenga lugar el reembolso.

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), al hilo de su Resolución de 15 de julio de 2019 (JT 2019, 831)³) establece la doctrina administrativa aplicable a estos efectos, intentando dirimir el diferente criterio utilizado por la Inspección de Tributos y las Compañías aéreas a la hora de tratar las cuotas pagadas por estos viajeros.

De esta forma, en la Resolución señalada, que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria⁴), por no tratarse todavía de un criterio reiterado⁵), el TEAC señala que están sujetas al IVA las cantidades pagadas por este tipo de viajeros "No-Shows" sin que quepa calificar estos importes como indemnizaciones excluidas de la base imponible del impuesto.

A tales efectos y como ya ha asentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en su Sentencia de 23 de diciembre de 2015 (TJCE 2015, 407)⁶), Asuntos acumulados C-250/14 y C-289/147) al hilo de la petición de una decisión prejudicial por el Consejo de Estado Francés, la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso, aclarando que el impuesto soportado por el pasajero cuando compró el billete de avión, aunque finalmente no lo utilizara, resulta exigible desde el momento del cobro del precio del billete bien por la compañía aérea, bien por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de ésta o bien por un tercero que actúe en nombre propio pero por cuenta de la compañía aérea⁸).

Asimismo, la Corte Europea aclara también que si un tercero comercializa los billetes de una compañía aérea por cuenta de ésta en el marco de un contrato de franquicia y abona a esta compañía, en concepto de billetes emitidos y caducados, una cantidad a tanto alzado calculada mediante la aplicación de un porcentaje sobre el volumen de negocios anual realizado con las correspondientes líneas aéreas, dicha cantidad igualmente resulta sujeta al impuesto por tratarse de la contraprestación de esos billetes⁹).

Así las cosas, el criterio administrativo asentado por el TEAC determina, en primer lugar, si la percepción por parte de la entidad de las cantidades abonadas por los viajeros, en el momento de efectuarse las reservas, supone o no el devengo del impuesto y, en segundo lugar, las consecuencias que se derivan del hecho de que finalmente los viajeros no se presenten al embarque.

II. LA CUESTIÓN QUE SE PLANTEA

Con fecha 22 de enero de 2013 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inicia actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general¹⁰) en relación con una compañía aérea, abarcando las liquidaciones por IVA comprendidas entre los años 2009 y 2011 y ampliéndolas después, con carácter parcial, a los ejercicios 2011 a 2013, actuaciones que finalizan formalizando sendas actas de disconformidad¹¹).

..//..



Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

SUMARIO

1. Introducción
2. Operaciones financieras
 - 2.1. Diferencia de fusión. Leveraged-buy-out –LBO– (SAN de 11 de enero de 2019, rec. núm. 315/2016 –NFJ073261–)
 - 2.2. Préstamo participativo (SAN de 15 de julio de 2019, rec. núm. 252/2017 –NFJ075075–)
 - 2.3. Gastos financieros (SAN de 5 de abril de 2019, rec. núm. 635/2016 –NFJ073939–)
 - 2.4. Adquisición de acciones propias (SAN de 7 de febrero de 2019, rec. núm. 611/2016 –NFJ073562–)
 - 2.5. Juros (SAN de 11 de noviembre de 2019, rec. núm. 363/2016 –NFJ075958–)
 - 2.6. Derivados (SAN de 25 de febrero de 2019, rec. núm. 166/2015 –NFJ073051–)
 - 2.7. Gastos financieros (SAN de 29 de marzo de 2019, rec. núm. 656/2015 –NFJ073557–)
 - 2.8. Recuperación de valor (SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016 –NFJ076445–)
 - 2.9. Eliminación de la doble imposición (SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 384/2015 –NFJ074420–)
 - 2.10. Gastos financieros. Procedimiento amistoso (SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015 –NFJ073832–)
3. Operaciones de reestructuración
 - 3.1. Diferencia de fusión (SAN de 23 de octubre de 2019, rec. núm. 196/2016 –NFJ076105–)
 - 3.2. Aportación no dineraria (SAN de 21 de marzo de 2019, rec. núm. 71/2017 –NFJ 073361–)
 - 3.3. Subrogación en el derecho a la compensación de bases imponibles negativas
 - 3.4. Diferencia de fusión (SAN de 3 de abril de 2019, rec. núm. 91/2017 –NFJ076947–)
4. Operaciones vinculadas y asimilados
 - 4.1. Valor de mercado (SAN de 9 de mayo de 2019, rec. núm. 133/2017 –NFJ074040–)
 - 4.2. Sociedad profesional (SAN de 18 de julio de 2019, rec. núm. 424/2016 –NFJ075469–)
 - 4.3. Sociedades de profesionales (STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–)
 - 4.4. Principio de regularización íntegra (STS de 13 de noviembre de 2019, rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–)
5. Otros
 - 5.1. Presunción de renta (SAN de 20 de febrero de 2019, rec. núm. 788/2015 –NFJ073257–)
 - 5.2. Empresas de reducida dimensión (STS de 18 de julio de 2019, rec. núm. 5873/2017 –NFJ074245–)

RESUMEN

Ante la ausencia de normas publicadas en el año precedente, relativas al impuesto sobre sociedades, este año el artículo habitual de novedades del referido impuesto se ha centrado en analizar las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional más relevantes emitidas en 2019, especialmente las concernientes a operaciones financieras, de reestructuración y vinculadas, por cuanto, en buena parte, afectarán a la interpretación de los preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

CONTENIDO

1. Introducción

El CEF.- ha tenido, desde hace bastante tiempo, la amabilidad de permitirme comentar la legislación relativa al impuesto sobre sociedades (IS) aprobada en el año precedente. Las circunstancias políticas han impedido la aprobación de normas fiscales en 2019. Por esta razón, la presente colaboración se centra en las sentencias más relevantes de la Audiencia Nacional (AN) y del Tribunal Supremo (TS), emitidas en 2019, lo que ha exigido una labor preliminar de selección para espiar las más relevantes.

En este sentido, han sido preferidas las sentencias concernientes a operaciones financieras, de reestructuración y vinculadas, por cuanto, en buena parte, afectarán a la interpretación de los preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). Por lo

..//..



José Manuel Calderón Carrero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de A Coruña

SUMARIO

1. Introducción
2. Exposición de la nota del Secretariado OCDE sobre convenios de doble imposición e impacto de la crisis COVID-19
 - 2.1. Cuestiones que afectan a la imposición societaria
 - 2.1.1. Problemas relacionados con la creación de «establecimientos permanentes»
 - 2.1.1.1. Establecimiento permanente de cláusula general (art. 5.1 MC OCDE)
 - 2.1.1.2. Establecimiento permanente derivado de actuaciones del agente dependiente (art. 5.5 MC OCDE)
 - 2.1.1.3. Establecimiento permanente de obra de construcción (art. 5.3 MC OCDE)
 - 2.1.1.4. Posición derivada de la OECD SAGN sobre establecimientos permanentes
 - 2.1.2. Problemas relacionados con el cambio de residencia fiscal de una entidad (sede de dirección efectiva)
 - 2.2. Cuestiones relacionadas con la tributación de personas físicas
 - 2.2.1. Cuestiones relacionadas con trabajadores fronterizos (frontier workers)
 - 2.2.2. Cuestiones relacionadas con el cambio del estatuto de residencia fiscal de personas físicas

3. Consideraciones finales

Referencias bibliográficas

RESUMEN

Este trabajo examina la nota publicada por el Secretariado de la OCDE sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19. La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE. Se trata de unas primeras recomendaciones de coordinación fiscal de baja intensidad.

CONTENIDO

1. Introducción

Este trabajo analiza la nota publicada por el Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19.

La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes –EP–) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición (CDI) que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

En particular, la nota del Secretariado OCDE (Secretariat Analysis & Guidance note, OECD SAG) se centra en las implicaciones fiscales que resultan de situaciones donde empleados de una entidad no residente trabajan remotamente («tele-trabajan») desde una localización distinta de la que constituye su lugar habitual de trabajo. La mayoría de los trabajadores desempeñan normalmente su trabajo en la misma jurisdicción en la que residen habitualmente (y a efectos fiscales), de suerte que para estos lo normal es que el «teletrabajo» no altere la aplicación de normas que impacten sobre la distribución del poder tributario entre Estados o sobre su propio «estatuto fiscal».

Sin embargo, existe un grupo significativo de trabajadores que desempeñan parte de su labor o actividades por cuenta ajena en una jurisdicción diferente a la de su residencia fiscal o el lugar donde está ubicado su «centro de trabajo».

..//..



Alejandro Menéndez Moreno
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

La celebración de una serie de aniversarios de indiscutible dimensión cultural, como el del centenario –del pasado año, pero aún reciente–, de la concesión del premio Goncourt a Marcel Proust, el cumplimiento –ya en el presente año–, del doscientos cincuenta aniversario del nacimiento de Ludwig van Beethoven, así como del centenario de la muerte de Benito Pérez Galdós y del nacimiento de Miguel Delibes, a quien tuve ocasión de conocer (y de reconocer) personalmente, han traído a colación el interés por este acercamiento a las particularidades de la fiscalidad de la cultura en el derecho positivo español.

Como es sabido, los aspectos más relevantes de la fiscalidad de la cultura se contemplan en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que consta de 27 artículos, 19 disposiciones adicionales, cuatro transitorias, una derogatoria y tres disposiciones finales. El articulado de la misma se estructura en tres títulos. El primero (artículo 1) se refiere el objeto y ámbito de aplicación de la citada Ley; el segundo título (artículos 2 a 15, ambos inclusive) regula el “régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos”; y el tercero, y último (artículos 16 a 27, ambos inclusive), contempla la ordenación de los “incentivos fiscales al mecenazgo”. Según la exposición de motivos de la citada Ley 49/2002, la regulación precedente, constituida por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, tenía una finalidad más restringida que la actual, con la que, al parecer, además de plasmar las ventajas fiscales reconocidas a las actividades culturales y filantrópicas en general, se pretende su incentivación, lo que trata reflejar la amplitud de la locución “Incentivos Fiscales al Mecenazgo” del propio enunciado de la vigente Ley 49/2002.

El título I, regulador, como se ha dicho, del “objeto y ámbito de aplicación de la Ley”, apenas tiene interés por redundante, ya que se limita a recoger, en el apartado 1 de su artículo 1 y único, los enunciados de los otros dos títulos de la Ley, de los que se ha dado cuenta en el párrafo anterior. Tampoco es relevante (ni parece que fuera necesaria) la alusión del apartado 2 del mismo artículo 1, por la cual “en lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales”. Si resulta necesario, en cambio, –aunque sea una referencia prácticamente constante en nuestra legislación tributaria estatal–, lo dispuesto, en el apartado 3 del citado artículo 1 sobre la inaplicación de la Ley 49/2002 en el País Vasco y Navarra, así como la supeditación a lo establecido en los tratados y convenios internacionales que integren el ordenamiento español en virtud de su aprobación de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española.

Los aspectos de mayor interés de la regulación de la Ley 49/2002 –que resultan, a la vez, los más adecuados para su análisis en el marco de un comentario editorial como el presente–, son aquellos que configuran (o deberían de configurar) con carácter general a sus beneficiarios, y también, por ende, al objeto fiscalmente protegible; configuración que, sin embargo, como se va a poder comprobar, no se desprende fácilmente de la citada regulación legal. No obstante, resulta indiscutible el interés de dilucidar la configuración general de lo que se considera “cultura”, ya que deberían ser estrictamente quienes la practican o promueven los beneficiarios de las ventajas fiscales que se contemplan en la Ley; ventajas que constituyen, no debe olvidarse, verdaderos privilegios respecto del régimen fiscal general que articula nuestro ordenamiento. Y en cuanto privilegios, tampoco debe olvidarse que la interdicción de la arbitrariedad de quienes las otorgan y los demás principios constitucionales informadores de la regulación sustancial de nuestros tributos –especialmente los de capacidad económica, igualdad y generalidad–, deberían tenerse muy presentes para que la articulación de su contenido se adecue a las exigencias provenientes de tales principios.

La delimitación de los beneficiarios de las medidas fiscales se contempla en el título I de la Ley 49/2002, que atiende, en primer lugar, a las formas jurídicas que adoptan, tal y como se desprende de su artículo 2, en el que se recoge la relación de las que califica de “entidades sin fines lucrativos”. Se incluyen entre ellas, en considerable baturrillo, las fundaciones, las asociaciones de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de la Ley 23/1998 que tengan alguna de las formas jurídicas anteriores, las fundaciones extranjeras inscritas, las federaciones deportivas, los Comités Olímpicos y Paralímpicos de España, así como, por último, las federaciones y confederaciones de todas las entidades antedichas.

A estas entidades sin fines lucrativos se les exige, en el siguiente artículo 3 de la Ley 49/2002, un numeroso y heterogéneo amasijo de requisitos, de entre los cuales, en las consideraciones que se exponen a continuación, se atiende a los que atañen a los fines que deben perseguir las susodichas entidades, en cuanto que resultan determinantes de la aplicación a los mismos de las ventajas fiscales previstas en la reiteradamente mencionada regulación legal.

A tal efecto, es posible observar que, en el número 1.º de ese mismo artículo 3 de la Ley 49/2002, a las “entidades sin fines lucrativos” se les identifica con las que “persigan fines de interés general”. Y entre estos últimos se hace referencia, en ese mismo precepto, a los de carácter cultural, pero también a otros muchos fines de los que se da cuenta seguidamente: la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, la asistencia e inclusión social, los de carácter cívico, educativo, científico, deportivo, sanitario, laboral, de fortalecimiento institucional (?), de cooperación al desarrollo, de promoción del voluntariado y de la acción social, la defensa del medio ambiente, de las personas en riesgo de exclusión, de fomento de la tolerancia (¿volteriana?), de la economía (que sea, otra vez) social, de la investigación científica, del desarrollo de la sociedad de la información, así como de la innovación tecnológica y de la transferencia de la información “hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial”. A los efectos que aquí interesan, resulta evidente la primera conclusión que arroja esta relación de fines de interés general que el artículo 3.1.º de la Ley 49/2002 considera merecedores de ser fiscalmente protegibles: da por sabido lo que ha de entenderse por “cultura”, ya que se limita a reproducir esta palabra. Y por lo que respecta a los otros fines protegibles, la segunda conclusión a que se llega es que constituyen un grupo tan heterogéneo y, a veces, tan confuso y tan difuso, que resulta imposible inferir los criterios generales que informan la decisión legislativa de privilegiar a algunos y de excluir otros.

..//..



Ángel Urquiza Cavallé

Catedrático de Universidad (Derecho Financiero y Tributario)

Universitat Rovira i Virgili (URV)

Director del Departamento de Derecho Privado, Procesal y Financiero de la URV

Director de la Cátedra Fundación Aduanera - URV de Estudios Aduaneros

Director del Máster en Derecho Aduanero de la URV

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Medidas tributarias para promover el control y el tratamiento de la pandemia en China: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- III. Medidas tributarias para garantizar el suministro de material de apoyo para la prevención y el control de la pandemia en China
- IV. Medidas tributarias para fomentar las donaciones voluntarias que ayuden al control y tratamiento de la pandemia en China
- IV. Medidas tributarias para dar el apoyo necesario al sector productivo del país en el período de expansión de la pandemia en China: Impuesto sobre la Renta de Empresas
- V. Medidas complementarias implementadas en relación con la gestión tributaria para apoyar la prevención y el control de la pandemia en China
- VI. Medidas tributarias adoptadas por la pandemia en España
- VII. Consideraciones finales

RESUMEN

En el presente estudio se analizan las medidas tributarias que puede implementar un Estado para el control y el tratamiento de una pandemia.

Una situación de extraordinaria y urgente necesidad derivada de la propagación de una enfermedad contagiosa y mortal, en un amplio sector de la población, requiere una adecuada intervención normativa en el ámbito jurídico-tributario.

La autoridad legislativa ha de establecer medidas tributarias que promuevan el control y el tratamiento de la pandemia; garanticen el suministro de material de apoyo para la prevención y control de la pandemia; fomenten la estructura económica y productiva del país en momentos de expansión de la pandemia; faciliten las donaciones voluntarias para responder a la pandemia; y todas aquellas necesarias para el control y extinción de la pandemia.

Los poderes públicos deben tener una respuesta tributaria protocolizada adaptada a las necesidades inmediatas y reales de cualquier situación de emergencia prolongada en el tiempo.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se analizan las medidas tributarias que puede implementar un Estado para el control y el tratamiento de una pandemia.

Una epidemia, atendiendo al Diccionario de la Lengua Española (Real Academia Española), es una enfermedad que se propaga durante algún tiempo por un país, acometiendo simultáneamente a gran número de personas¹.

Por otro lado, una pandemia, en atención del mismo Diccionario, es una enfermedad epidémica que se extiende a muchos países o que ataca a casi todos los individuos de una localidad o región²).

En este sentido, la Organización Mundial de la Salud (OMS) indica que "se llama pandemia a la propagación mundial de una nueva enfermedad"³.

Una epidemia o, en su caso extremo, pandemia, son fenómenos impredecibles que ocasionan un impacto grave en la salud humana y, de forma correlativa, en el orden económico y social nacional e internacional.

La propagación de una enfermedad contagiosa y mortal, en un amplio sector de la población, comporta una situación de extraordinaria y urgente necesidad que requiere una adecuada intervención normativa en el ámbito jurídico-tributario.

..//..



Belén García Carretero
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Identificación de las últimas precisiones del criterio de permanencia: la objetivación del concepto de ausencias esporádicas versus valoración del elemento intencional
- III. Algunos riesgos derivados de la objetivización del concepto de ausencias esporádicas
- IV. Soluciones a partir de un análisis de derecho comparado
 - 1. Extensión de la residencia
 - 2. Cambio de la figura de las ausencias esporádicas
 - 3. Otras soluciones de Derecho Comparado
- V. Propuesta y valoraciones finales
- VI. Bibliografía

RESUMEN

La figura de la residencia fiscal, a pesar de la crisis que actualmente sufre como consecuencia de la situación actual marcada por la digitalización y la progresiva desaparición de la presencia física sigue siendo, sin duda, una pieza clave de nuestro sistema tributario. En torno a la misma existe una importante problemática que debemos tratar de resolver con el objetivo de avanzar en el camino hacia su concreción. Sin embargo, en el desarrollo de esa labor de concreción se pueden correr algunos riesgos como el provocar la expansión del impuesto en el país de destino. Por ello es importante proponer soluciones como la residencia fiscal extendida, el cambio en la figura de las ausencias esporádicas o la reformulación de los criterios actuales de residencia hacia un único criterio: el centro permanente de intereses, como figura cercana a la vivienda permanente conjugada con el centro de intereses vitales del artículo 4.2 del MCOCDE, acompañada de unas reglas específicas para casos concretos en los que la persona se traslada por una causa concreta y puntual, con clara intención de retorno y sin arraigo económico o personal con el país de destino.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La residencia es un pilar básico de nuestro sistema tributario en torno al cual, sin embargo, existe un problema fundamental y es que se trata de una cuestión fáctica que debe ser concretada para cada caso concreto realizando un análisis individualizado y una valoración conjunta de todas las pruebas aportadas. No obstante, esencialmente por razones de seguridad jurídica y para evitar posibles vulneraciones del principio de igualdad, el legislador debería concretar los criterios que en nuestra normativa se recogen como determinantes de la residencia de las personas físicas sin perder en ningún momento de vista el objetivo que debe perseguirse: determinar qué personas residen efectivamente en territorio español. Mientras tanto, los órganos jurisprudenciales están desarrollando una importante labor en ese necesario camino hacia la concreción de la figura de la residencia de las personas físicas, en particular con relación al criterio de permanencia y a la figura de las ausencias esporádicas.

Sin embargo, en esa necesaria labor de concreción se pueden correr algunos riesgos los cuales deben ser identificados, valorados y, en su caso, frente a los mismos se deben diseñar soluciones. A la plasmación de los avances realizados en la concreción del criterio de permanencia, identificación de estos riesgos y formulación de posibles soluciones a partir de la valoración de las recogidas en el derecho comparado se dedican las líneas que siguen.

II. IDENTIFICACIÓN DE LAS ÚLTIMAS PRECISIONES DEL CRITERIO DE PERMANENCIA: LA OBJETIVACIÓN DEL CONCEPTO DE AUSENCIAS ESPORÁDICAS VERSUS VALORACIÓN DEL ELEMENTO INTENCIONAL

De entre los distintos criterios fijados en nuestra normativa, en concreto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), el relativo a la permanencia en nuestro territorio más de 183 durante el periodo impositivo, es el que ha originado un mayor número de precisiones en los últimos años por parte de los tribunales.

En este sentido merecen una mención especial los diversos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Supremo¹⁾ relacionados todos ellos con el criterio de permanencia como determinante de la residencia en España de una persona física y, en particular, con la figura de las ausencias esporádicas que serán tenidas en cuenta en el cómputo de los 183 días de permanencia en nuestro territorio salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país.

..//..



Norberto Miras Marín

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

SUMARIO

- I. Consideraciones previas. La puerta abierta a la posibilidad de creación del euro virtual: el artículo 3.18 de la Directiva AML5
 - 1. Monedas virtuales "privadas" asociadas a monedas de curso legal en el plano económico, con el fin de buscar una estabilidad en su valor de mercado
 - 2. La creación de una versión virtual de una moneda de curso legal asociada a la misma
- II. La ampliación de la regulación de los servicios de pago telemáticos a una versión una versión virtual del euro en el marco del derecho de la Unión Europea
 - 1. La Directiva 2002/65/CE (LCEur 2002, 2613) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de septiembre de 2002, de comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores (Directiva de comercio electrónico (LCEur 2000, 1838))
 - 2. Directiva 2007/64/CE (LCEur 2007, 2042) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior (DSP (LCEur 2007, 2042))
 - 3. Directiva 2015/2366 (LCEur 2015, 2231) del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2015 sobre servicios de pago en el mercado interior (DSP2 (LCEur 2015, 2231))
 - 4. La inclusión en el Derecho de la Unión Europea de los servicios de pago de una versión virtual del euro
- III. Consecuencias de la criptodivisa pública europea en los sistemas tributarios de los estados miembros
 - 1. La información tributaria contenida en blockchain y los sistemas de intercambio de información tributaria derivados de las Directivas DCA1 (LCEur 2011, 346), DCA2 (LCEur 2014, 2335), DCA3 (LCEur 2015, 2173), DCA4 (LCEur 2016, 787) y DCA5 (LCEur 2016, 2029)
 - 2. Gestión y recaudación automatizada de tributos mediante "smartaxes"
- IV. Conclusiones
- IV. Bibliografía

RESUMEN

La posibilidad de crear una versión virtual de la divisa europea viene apuntada en la única regulación comunitaria sobre divisas virtuales, la Directiva ATAD2, que en la definición de «criptomoneda», indica que una moneda virtual puede estar «asociada» –o no– a una moneda de curso legal. Los proyectos de «asociación» entre ambos tipos de divisas pueden ser privados, con una referencia de la divisa virtual privada al valor de moneda pública para estabilizar su cotización –tales serían los casos de la moneda virtual de JP Morgan o el reciente proyecto de Facebook–; y también públicos: en el último Consejo de la Unión Europea, se ha puesto sobre la mesa la creación de una versión virtual del «euro». El objeto de este análisis es el estudio de ambas figuras, la adaptación de la regulación de los servicios de pago en el ámbito europeo a este avance y las consecuencias para los sistemas tributarios de los Estados miembros.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS. LA PUERTA ABIERTA A LA POSIBILIDAD DE CREACIÓN DEL EURO VIRTUAL: EL ARTÍCULO 3.18 DE LA DIRECTIVA AMLS

La Directiva 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (en adelante, AML5) reformaba el artículo 3 de la anterior Directiva relativa a la prevención de blanqueo, para añadir un punto dieciocho en el cual se definen por primera vez en el ordenamiento jurídico europeo las monedas virtuales. Sostiene la citada Directiva que la moneda virtual se configura como una 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.

La definición es plenamente aplicable a las divisas virtuales de la actualidad, que se encuadran como representaciones electrónicas de valor "privadas". Sin embargo, incluye una expresión que despierta la curiosidad: "no necesariamente asociadas a una moneda establecida legalmente". En principio, no existe ninguna moneda virtual "asociada" a una moneda de curso legal, lo que hace que nos interroguemos por los términos de esa "asociación".

..//..



Ramón Falcón y Tella
Catedrático Universidad Complutense de Madrid
Abogado

CONTENIDO

El art. 9.1 de la ley del IRPF dice que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, entre otras circunstancias, “permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”, precisando a continuación que “para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país”.

Surge así el concepto de ausencias esporádicas, que según la ley deben computarse como días de permanencia, y que hay que entender referido a ejercicios en que la residencia en España se encuentre ya consolidada. Ello es así porque sólo puede hablarse de “ausencia” respecto a un territorio en que se es ya residente. Si de lo que se trata es de acreditar la residencia en España, frente a cualquier otro territorio, hay que probar la permanencia efectiva, por cualquier medio admitido en Derecho, o que se encuentra en España el centro de intereses económicos. Y desde esta perspectiva, es decir si se trata de atraer a España la residencia de alguien que hasta ese momento no era residente, las ausencias esporádicas son irrelevantes. Dichas ausencias no pueden computarse como días de permanencia, pues de otro modo bastaría con acreditar la permanencia en España el primer día del mes para computar como permanencia el mes entero, vaciando así de contenido el criterio de los 183 días, que claramente recoge el art. 9.1.

Normalmente los países acreditan la residencia en ellos a través de un “certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio”, pero hay países que no pueden emitir estos certificados porque no han firmado convenios para evitar la doble imposición. Es claro que en estos casos se pueden utilizar otros medios de prueba (Consulta Vinculante V0665 de 13/03/2013), como sería simplemente contar con una “green card” o con una vivienda permanente, en lugares en que ello equivale a la residencia. Es evidente que los países que aplican el criterio de la fuente (solo gravan la renta obtenida en ellos) y los que no tienen impuesto sobre la renta, también tienen residentes fiscales conforme a su normativa interna. Por tanto, no puede utilizarse la circunstancia de aplicar el criterio de la fuente o de no tener un impuesto sobre la renta para hacer prevalecer la residencia en España a través de una interpretación expansiva de la esta última.

Tampoco es procedente que la Inspección exija la prueba de la permanencia en otro país por más de 183 días para admitir su condición de residente fiscal en esa jurisdicción, salvo que se trate de un paraíso fiscal. No quiere decirse con ello que baste una autorización de residencia permanente para acreditar la residencia a efectos tributarios. Pero cada país tiene sus propios criterios de residencia fiscal, y uno de ellos puede ser el permiso de residencia permanente. En Estados Unidos, por ejemplo, se consideran residentes a efectos fiscales y deben tributar por su renta mundial, además de a quienes cumplen el criterio de la presencia efectiva –substantial presence test– a los nacionales de dicho país, y a quienes tienen un permiso de residencia permanente, es decir a los titulares de la green card. No basta, en cambio, la titularidad de una nonimmigrant visa. Y el permiso de residencia permanente en Bahamas se puede equiparar a una green card en el sentido de que acredita la residencia a efectos fiscales. Es cierto, por tanto, que un permiso de residencia permanente no equivale necesariamente a la residencia fiscal, como afirma la consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de diciembre de 2002 (1960/02), pero en Estados Unidos y Bahamas, como se ha visto, sí puede afirmarse esa equivalencia. Y que las ausencias esporádicas no son necesariamente ausencias de España, porque para ausentarse primero hay que “estar”, es decir hay que ser residente conforme al criterio de los 183 días, o cualquier otro criterio admitido legalmente. Lo que hay en España durante los primeros años son presencias esporádicas y nunca permanencia. Las ausencias esporádicas lo son de la anterior residencia, no de España.

Quiere con ello decirse que las “ausencias esporádicas” no valen para adelantar la residencia en España, o para atraer la residencia a España en un año en que una persona no declara como residente. No valen para el primer año de residencia. Para ello hace falta demostrar los 183 días de permanencia.

Dicho con otras palabras, las ausencias esporádicas son útiles para comprobar el mantenimiento de contribuyentes a los que se ha tenido previamente como residentes, pero no para establecer la residencia “ex novo” de quien no lo era en un momento anterior. De lo contrario, podríamos llegar a considerar como residente a una persona que permaneciera en España únicamente la primera semana de cada mes, esto es, 84 días, al considerar que sus ausencias son esporádicas, lo que sería un resultado inadmisible para cualquier persona con un mínimo criterio técnico.

Con ello no se vacía en absoluto la norma relativa a las ausencias temporales, sino que solo se tiene en cuenta, como es lógico, para el mantenimiento de la residencia de personas que previamente habían adquirido la condición de residentes. De forma que solo es improcedente computar las ausencias esporádicas, como permanencia en territorio español, cuando con ello se quiere atribuir la condición de residente en España. Por el contrario, los que ya son residentes siguen considerándose como tales, aunque tengan ausencias esporádicas en virtud de las cuales su permanencia efectiva sea inferior a 183 días, porque esas ausencias esporádicas se computan como permanencia en España. Por decirlo con otras palabras, la regla de las ausencias esporádicas es plenamente operativa para el mantenimiento de la residencia previamente establecida, por lo que no se vacía de contenido en modo alguno. Sin embargo, para atraer la residencia a España de los que no son ni han sido nunca residentes, hace falta demostrar una permanencia efectiva de 183 días (o que su centro de intereses económicos está en España).

..//..



Jesús Félix García de Pablos
Doctor en Derecho

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La normativa europea sobre las ayudas de estado
- III. Procedimientos a nivel comunitario
 - 1. Procedimiento aplicable a las Ayudas Notificadas
 - 2. Procedimiento aplicable a las Ayudas Ilegales
 - 3. Procedimiento aplicable a las Ayudas Abusivas
 - 4. Procedimiento aplicable a los Regímenes de Ayudas Existentes
- IV. Procedimiento de recuperación en la normativa española
 - 1. Procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado
 - 2. Procedimiento en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación
 - 3. Procedimiento de recuperación en otros supuestos
- V. Conclusiones

RESUMEN

La normativa europea procede a realizar una regulación pormenorizada de los diferentes tipos de ayudas de Estado, desarrollando los distintos procedimientos relativos a las ayudas notificadas, a las ayudas ilegales, abusivas o existentes. Sin embargo, corresponde a los Estados miembros la recuperación de las ayudas ilegales, materia que se ha desarrolla en la Ley General Tributaria, sobre la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La Unión Europea está obligada por el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea a la formación de un mercado único, lo que lleva consigo el establecimiento de un régimen control de ayudas que impida el falseamiento de la competencia. La llamada competencia desleal (Harmful Tax Competition) prohibida por el citado Tratado, cuando los Estados intentan atraer inversiones a su territorio, aunque los propios Estados miembros mantengan el poder de diseñar sus propios sistemas fiscales.

El objetivo fundamental de la legislación de la Unión en materia de competencia es proteger la competencia frente al falseamiento. Sin embargo, una competencia efectiva no es un fin en sí mismo, sino una condición para la realización de un mercado interior libre y dinámico, y representa uno de los instrumentos que contribuyen al bienestar económico general. Desde la entrada en vigor del Tratado de LisboaTratado de Lisboa, la protección de la competencia frente al falseamiento está comprendida en el concepto de mercado interior.

En la actual Unión Europea, la actuación de los Estados miembros se encuentra limitada por el derecho comunitario, tanto por las disposiciones de Derecho Comunitario originario como por las de Derecho Comunitario derivado. El citado artículo 3 del Tratado de la Unión Europea señala la obligación de la Unión de establecer un mercado interior, apoyando el desarrollo sostenible de Europa en una economía social altamente competitiva. Para el funcionamiento correcto de dicho mercado, la Unión tiene competencia exclusiva para el establecimiento de las normas sobre competencia, con el objeto de evitar las ayudas ilegales.

En este sentido, el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye por una parte a la Comisión Europea el examen permanente de los regímenes de ayudas existentes en los Estados miembros, al mismo tiempo que permite por otra parte a la citada Comisión declarar que una medida no es compatible con el mercado interior o bien que dicha ayuda se aplica de forma abusiva, tras el oportuno procedimiento. Este trabajo analiza los distintos procedimientos existentes dentro de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado, así como los procedimientos recogidos en el ordenamiento español tendentes a la recuperación de las ayudas de Estado en el orden tributario.

II. LA NORMATIVA EUROPEA SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO

En la actual Unión Europea, la actuación de los Estados miembros se encuentra limitada por el derecho comunitario, tanto por las disposiciones de Derecho Comunitario originario como por las de Derecho Comunitario derivado³.

El artículo 3 del Tratado de la Unión Europea (TUE) señala la obligación de la Unión de establecer un mercado interior, apoyando el desarrollo sostenible de Europa en una economía social altamente competitiva. Para el funcionamiento correcto de dicho mercado, la Unión tiene competencia exclusiva para el establecimiento de las normas sobre competencia, de acuerdo con el artículo 3.1.b) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en adelante)⁴, con el objeto de evitar la competencia desleal⁵, prohibida por el artículo 107 de este último Tratado.

..//..

Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la suspensión adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma

A22

Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9



Marta González Aparicio
Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

SUMARIO

- I. Consideraciones iniciales
- II. La suspensión de los plazos de prescripción tributaria
 - 1. Apuntes conceptuales
 - 2. La ausencia de previsión de causas de suspensión del plazo de prescripción en la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)
- III. El plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios y su incidencia en materia de prescripción
- IV. La declaración del estado de alarma como medida excepcional y su extensión temporal
 - 1. El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo (RCL 2020, 376)
 - 1.1. Efectos del Real Decreto 463/2020 (RCL 2020, 376) sobre los plazos de prescripción
 - 1.2. Efectos del Real Decreto 463/2020 (RCL 2020, 376) sobre los plazos máximos de duración de los procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación
 - 2. El Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo (RCL 2020, 404)
 - 3. El Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (RCL 2020, 401, 470)
 - 3.1. Efectos del Real Decreto-ley 8/2020 (RCL 2020, 401, 470) sobre los plazos de prescripción
 - 3.2. Efectos del Real Decreto-ley 8/2020 (RCL 2020, 401, 470) sobre el plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación
 - 4. El Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo (RCL 2020, 524, 574)
- V. La suspensión de los plazos de prescripción y caducidad en los territorios forales
- VI. Bibliografía

RESUMEN

Las medidas excepcionales adoptadas a consecuencia de la crisis sanitaria que sufre España por la epidemia de coronavirus, afectan de manera directa al cómputo de los plazos de prescripción con carácter general y, por ello, también a los plazos de prescripción establecidos en la Ley General Tributaria. Las circunstancias que han obligado a adoptar tales medidas también han supuesto que se hayan aprobado diferentes textos legales que afectan a esta cuestión en un breve espacio de tiempo, generando numerosas dudas en torno a su interpretación, aplicación y efectos sobre los plazos de prescripción tributaria.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES INICIALES

El 14 de marzo de 2020 se declaró en todo el territorio español el estado de alarma a consecuencia de la epidemia de coronavirus, que ha generado una grave crisis sanitaria. España no es el único país aquejado por esta crisis sanitaria sin precedentes, que tiene alcance global y ha obligado a los Gobiernos de distintos Estados a adoptar diferentes medidas totalmente extraordinarias, como el confinamiento de los ciudadanos en sus domicilios.

Junto a los gravísimos efectos en materia de salud pública, esta crisis, más que cualquier otra, extiende sus consecuencias mucho más allá de lo que representa su origen o ámbito principal. En este caso, la gravedad de la situación y de las medidas adoptadas para paliarla, provoca que sus efectos sean extensísimos, afectando no solo a los intercambios comerciales, a los mercados financieros y, con ello, al funcionamiento general de la economía, sino también a los operadores legales y, en definitiva, a toda la sociedad que, en mayor o menor medida, va a ver, y está viendo, alterada su vida cotidiana.

Las medidas adoptadas se han reflejado en varios Reales Decretos y Reales Decretos-leyes, que, obedecen a las circunstancias de "extraordinaria y urgente necesidad" que, en esta ocasión sí¹), concurren en nuestro país. Estas medidas están orientadas a lograr la paralización general de las distintas ramas de actividad, a salvo de las que poseen un carácter esencial².

Esta novedosa situación con unos efectos desconocidos hasta la fecha, también va a desplegar importantes consecuencias sobre el cómputo de los plazos de prescripción tributaria, tanto de manera directa, por su suspensión, como de manera indirecta, por la incidencia que tiene el transcurso del plazo máximo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos sobre el mantenimiento o la pérdida de su efecto interruptivo.

..//..



Daniel Cuyás
Abogado de Cuatrecasas

Iris Favà
Abogada de Cuatrecasas

CONTENIDO

El estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, ha traído consigo una constante publicación de disposiciones por las que se han adoptado medidas urgentes en relación con ámbitos como el económico, el social o el tributario. Centrándonos en el aspecto tributario, entre otras muchas vertientes estas nuevas normas han alterado algunos aspectos del pago de las deudas tributarias.

Debemos tener en cuenta que, a nivel autonómico y municipal, muchos entes han aprobado sus propias medidas económicas relacionadas con el COVID-19 que también pueden afectar, en algunos casos, a la autoliquidación y/o el pago de las deudas tributarias. No obstante, nos centraremos únicamente en las medidas de esta índole que se han adoptado a nivel estatal.

Real Decreto-ley 7/2020

En primer lugar, el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, prevé la posibilidad de aplazar el ingreso de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones y autoliquidaciones que deban presentarse entre el 13 de marzo y el 30 de mayo de 2020.

Para acceder a dicho aplazamiento, se exigen dos requisitos: que el volumen de operaciones en el año 2019 no superara los 6.010.121,04 € y que la deuda tributaria a aplazar sea inferior a los 30.000 €. Si estos requisitos se cumplen, se concederá el aplazamiento del pago de la deuda durante un total de seis meses, sin que se devenguen intereses de demora durante los tres primeros meses y sin necesidad de aportar ningún tipo de garantía.

La característica más insólita del aplazamiento previsto en el Real Decreto-ley 7/2020 es que puede aplicarse también a las deudas tributarias que, por disposición legal, son inaplazables (las retenciones e ingresos a cuenta, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades).

Real Decreto-ley 8/2020

En segundo lugar, el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, dedica un precepto a regular la suspensión de los plazos en el ámbito tributario. Si bien no se han suspendido los plazos de presentación y pago de las deudas tributarias que se gestionan por el régimen de autoliquidación, sí que se han ampliado determinados plazos de pago:

- El plazo para pagar en período voluntario las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria.
- El plazo para pagar las deudas tributarias una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio.
- Los plazos de pago fijados en los acuerdos de concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias. No se amplían, sin embargo, los plazos de pago fijados en los calendarios provisionales acordados por la Administración tributaria, que deben cumplirse mientras se tramita la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada.

Todos estos plazos se ven ampliados hasta el 30 de abril de 2020 o hasta el 20 de mayo de 2020, según en qué momento se comuniquen al contribuyente. Por un lado, los plazos que no hubieran concluido el 18 de marzo se amplían hasta el 30 de abril de 2020. Por otro, los plazos que se comuniquen a partir del 18 de marzo se extienden hasta el 20 de mayo de 2020; aunque si el plazo otorgado por la norma general es posterior al 20 de mayo de 2020, resultará de aplicación ese plazo posterior.

Real Decreto-ley 11/2020

En tercer lugar, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, establece un aplazamiento excepcional de las deudas derivadas de declaraciones aduaneras, con unos requisitos y condiciones similares a los del aplazamiento de deudas tributarias del Real Decreto-ley 7/2020. En este caso, se aplica a las declaraciones aduaneras presentadas entre el 2 de abril y el 30 de mayo de 2020.

La distinción más importante respecto del aplazamiento del Real Decreto-ley 7/2020 es que, para las deudas aduaneras, la regla general es que debe aportarse una garantía de la deuda. Ahora bien, se prevé que esta pueda consistir en la garantía ya aportada para la obtención del levante de la mercancía.

Dejando de lado el aplazamiento de las deudas aduaneras, el Real Decreto-ley 11/2020 extiende a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales la suspensión de plazos en el ámbito tributario prevista por del Real Decreto-ley 8/2020. Así pues, aunque ya hemos avanzado que a nivel autonómico y municipal se están aprobando medidas específicas, esta previsión comporta que los plazos de pago (i) de liquidaciones en período voluntario, (ii) de las providencias de apremio y (iii) de los aplazamientos concedidos relacionados con impuestos autonómicos o locales, también quedan ampliados, como mínimo, hasta el 30 de abril de 2020 o hasta el 20 de mayo de 2020.

Las descritas son todas las medidas adoptadas hasta la fecha en el ámbito estatal para responder al impacto económico del COVID-19 y que afectan al pago de tributos. Ahora bien, las disposiciones que muy posiblemente se vayan publicando durante los próximos días y semanas podrían modificar o ampliar estas medidas.

La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones consistentes en la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, o en la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de imputación de rentas

A24



Gaceta Fiscal, abril 2020

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. Análisis de la infracción tributaria consistente en determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.
 - 1.1. Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
 - 1.2. Declaración incorrecta de deducciones o incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación.
 - 1.3. Deducción del importe de las sanciones tributarias previas en infracción tributarias posteriores por compensación o deducción de las partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes determinados o acreditados improcedentemente.
 - 1.4. Exoneración de responsabilidad infractora por regularización tributaria.
 - 1.5. Compatibilidad entre infracciones tributarias.
- II. Infracción tributaria con causa en la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de imputación de rentas.
 - 2.1. Exoneración de responsabilidad infractora por regularización tributaria.
 - 2.2. Supuestos de compatibilidades infractoras.
- II. Cuestiones de interés en relación a la infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas.
- III. Conclusiones.

RESUMEN

En el presente artículo se investigan los supuestos que permiten exonerar la responsabilidad tributaria dimanante de la infracción tributaria a causa de la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, o por la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de imputación de rentas.

CONTENIDO

I. Análisis de la infracción tributaria consistente en determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes

Establece el artículo 195.1º LGT como infracción « determinar (declarar) o acreditar (aportar justificantes o documentos) improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros», así como «declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación».

1.1. Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros

En el caso del párrafo primero del artículo 195.1º LGT, regulado con anterioridad en el artículo 79.d) LGT 1963, la conducta típica se encamina a la preparación de una elusión posterior que se materializará en una declaración futura, adelantando la sanción de esa elusión posterior al momento en que se realizan los actos preparatorios de la misma, sin que se haya producido materialmente perjuicio económico para la Hacienda Pública, tratándose de una infracción de peligro, cuya comisión se produce aunque no llegue efectivamente a realizarse el perjuicio económico para la Hacienda. Se contempla un comportamiento preparatorio para una futura evasión fiscal -con independencia de que ésta llegue o no a producirse-, la cual se llevará a cabo, en su caso, bien por el propio sujeto que ha protagonizado la acción preparatoria o bien por un sujeto diferente, que se aprovecha de esa acción para dejar de ingresar cantidades debidas u obtener de forma improcedente una devolución tributaria.

..//..



Alberto Gago
Rede, Universidad de Vigo

Xavier Labandeira
Rede, Universidad de Vigo

José M. Labeag
UNED

Xiral López-Otero
UNED

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. IMPUESTOS ENERGÉTICOS Y POLÍTICA CLIMÁTICA
- III. ESPAÑA, CASO PARADIGMÁTICO DE LOS LÍMITES DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICOAMBIENTAL
- IV. PROPUESTAS DE REFORMA FISCAL EN EL ÁMBITO DEL TRANSPORTE
 - 1. Impuestos sobre el transporte rodado
 - 2. Impuesto sobre los billetes de avión
- V. LA SALIENCIA Y EL DISEÑO E IMPLANTACIÓN DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL
- VI. LA FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL EN UN MARCO DE FEDERALISMO FISCAL
- VII. CONCLUSIONES E IMPLICACIONES

NOTAS

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El incremento de la fiscalidad energéticoambiental en los próximos años será fundamental para lograr la transición hacia una economía descarbonizada. El reto es especialmente importante para España, donde estas figuras han tenido hasta ahora un papel marginal y descoordinado. En este trabajo se formulan y evalúan una serie de propuestas de reforma de la fiscalidad sobre el transporte por carretera y la aviación, sectores cruciales y retrasados en su proceso de transformación, al mismo tiempo que se estudian algunas cuestiones de saliencia y encaje institucional que son imprescindibles para garantizar la efectividad y viabilidad de estas figuras.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad energético-ambiental es un instrumento fundamental con el que cuentan los decisores políticos para abordar los graves problemas ambientales actuales, en particular, los relacionados con el cambio climático (véase IPCC 2013, 2014a). Sin embargo, el nivel actual de estos impuestos está por debajo del óptimo y la necesidad de realizar importantes reducciones en las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) para cumplir con los objetivos del Acuerdo de París (ONU, 2015) hace necesaria una importante elevación de estas figuras en los próximos años.

En el caso la fiscalidad energético-ambiental es, si cabe, más necesaria. En primer lugar, porque estos impuestos han tenido históricamente un papel marginal y asociado a motivos recaudatorios, y su nivel actual está por debajo de los países de nuestro entorno. También porque el desinterés del Gobierno central ha sido aprovechado por las comunidades autónomas (CC. AA.) para crear impuestos propios en este ámbito, generalmente mediante figuras de escasa efectividad ambiental y sin ningún tipo de coordinación.

En este contexto, el artículo formula una serie de propuestas de reforma de la fiscalidad energético-ambiental española que permitan avanzar en la transición hacia una economía descarbonizada, centrándose en el transporte, por ser la principal fuente de emisiones de GEI.

Asimismo, también se analizan dos cuestiones importantes para el éxito de estas reformas: su capacidad de ser percibidos y su adaptación en el marco institucional español. Los resultados obtenidos muestran el gran potencial recaudatorio de la fiscalidad sobre el transporte, aunque se apuntan posibles efectos no deseados sobre la distribución de la renta o sobre la competitividad de la economía española.

..//..



Isaac Merino Jara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (servicios especiales)

RESUMEN

El autor, partiendo de la posibilidad de interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, analiza algunas sentencias recientes, así como algunos asuntos pendientes del Tribunal de Estrasburgo.

CONTENIDO

El artículo 10.2 de la Constitución establece que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». El Tribunal Constitucional ha declarado de forma reiterada (últimamente, STC 140/2018, de 20 de diciembre) que «aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales (...) deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales».

Por su parte, la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), declara en su Preámbulo: se incluye «una previsión respecto de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que declaran la vulneración de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y en sus Protocolos, estableciéndose que serán motivo suficiente para la interposición del recurso de revisión exclusivamente de la sentencia firme recaída en el proceso «a quo». Con ello se incrementa, sin lugar a dudas, la seguridad jurídica en un sector tan sensible como el de la protección de los derechos fundamentales, fundamento del orden político y de la paz social, como proclama el artículo 10.1 de nuestra Constitución».

Ello se ha traducido en la introducción en la propia LOPJ de un nuevo artículo bis del siguiente tenor: «Se podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión». Además, a través de su Disposición final tercera se ha producido la modificación del artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en cuya virtud:

«1. Habrá lugar a la revisión de una sentencia firme:

- a) Si después de pronunciada se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado.
- b) Si hubiere recaído en virtud de documentos que, al tiempo de dictarse aquélla, ignoraba una de las partes haber sido reconocidos y declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después.
- c) Si habiéndose dictado en virtud de prueba testifical, los testigos hubieren sido condenados por falso testimonio dado en las declaraciones que sirvieron de fundamento a la sentencia.
- d) Si se hubiere dictado sentencia en virtud de cohecho, prevaricación, violencia u otra maquinación fraudulenta.

2. Asimismo se podrá interponer recurso de revisión contra una resolución judicial firme cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión, sin que la misma pueda perjudicar los derechos adquiridos de buena fe por terceras personas.

3. En lo referente a legitimación, plazos, procedimiento y efectos de las sentencias dictadas en este procedimiento de revisión, regirán las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil. No obstante, sólo habrá lugar a la celebración de vista cuando lo pidan todas las partes o la Sala lo estime necesario.

4. La revisión en materia de responsabilidad contable procederá en los casos establecidos en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.»

..//..

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Procedimientos de inspección tributaria

A27



Forum Fiscal N° 263, abril 2020

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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. INSPECCIÓN TRIBUTARIA: FUNCIONES Y FACULTADES
- III. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN
- IV. LUGAR Y HORARIO DE LAS ACTUACIONES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN
- V. CLASES DE PROCEDIMIENTOS Y ACTUACIONES DE INSPECCIÓN
- VI. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN
- VII. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN RESTRINGIDA
- VIII. PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN SIN PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO
- IX. ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN
- X. ACTUACIONES DE VALORACIÓN
- XI. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FORMALES
- XII. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA
- XIII. PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN
- XIV. ESTIMACIÓN INDIRECTA

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las actividades que fundamentalmente comprende la aplicación de los tributos se agrupan en actividades de gestión, de inspección y de recaudación.

En este comentario se va a tratar de los procedimientos de la Inspección de los tributos, por lo que previamente conviene determinar cuáles son las actividades y funciones que ésta desarrolla; actividad que se encauzará a través de determinados procedimientos.

Para el desarrollo de esta materia se va a tomar como referencia la Norma Foral General Tributaria vigente en Álava, esto es, la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero.

II. INSPECCIÓN TRIBUTARIA: FUNCIONES Y FACULTADES

1. Funciones de la Inspección tributaria

La Administración tributaria desarrolla su actividad a través de órganos (o servicios administrativos) de gestión, inspección y recaudación.

La actividad de gestión comprende el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la realización de actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

Por lo que se refiere a la Inspección tributaria, las funciones más importantes que desarrolla son las siguientes:

- Investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias a fin de descubrir los que sean desconocidos por la Administración.
- Comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

El mapa de riesgos en el Compliance Tributario

A28



Forum Fiscal N° 263, abril 2020

Francisco González Fernández-Mellado
Socio de PwC Tax & Legal Services

Cristina Rodríguez Gallego
Manager de PwC Tax & Legal Services

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO
 - 1. El precedente del marco de control fiscal promovido por la OCDE
 - 2. UNE 19602: Sistemas de gestión de compliance tributario como marco de referencia
- III. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente trabajo consiste en delimitar el marco de referencia del compliance tributario, el contexto normativo actual que condiciona su aplicación, así como la utilidad del denominado mapa de riesgos fiscales como herramienta de gestión clave en los programas de compliance tributario.

El marco de referencia en el que se incardina el compliance normativo en general y el tributario en particular es el de buen gobierno empresarial. Durante los últimos años se han desarrollado numerosas iniciativas tendentes a ofrecer guías de recomendaciones en materia de buen gobierno empresarial y específicamente el relacionado con los asuntos fiscales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un referente en esta materia y ya desde el año 2006, el Foro de la OCDE sobre Administración tributaria aprobó la declaración de Seúl en virtud de la cual se identifican diversos campos de actuación entre los que se encuentran: «[...] Fomentar, por parte de la alta dirección de grandes empresas (por ejemplo, consejeros delegados y Consejos de Administración) mayor interés y responsabilidad, en sus estrategias fiscales.

[...] (iii) Ampliar las Directrices sobre Buen Gobierno Corporativo para otorgar mayor atención a la relación entre tributos y el concepto de buen gobierno».

Posteriormente en el año 2008, la OCDE incluyó la siguiente mención en su Comunicado de Ciudad del Cabo: «También hemos analizado el trabajo en curso para explorar las opciones para la aplicación de los principios de gobierno corporativo de la OCDE al área fiscal y continuaremos compartiendo experiencias y manteniendo el diálogo con los Consejos de las empresas cotizadas en relación con el enfoque de gestión de riesgos fiscales».

En el año 2010, el Código de Buenas Prácticas Tributarias promovido por la Agencia Tributaria y por el Foro de Grandes Empresas fue la primera iniciativa para fomentar el buen gobierno en el ámbito tributario en España. Dicho código recoge recomendaciones que tratan de incrementar la seguridad jurídica, la cooperación recíproca, la confianza legítima entre la AEAT y los contribuyentes, así como la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas.

En el año 2011 las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales incluyen en su capítulo XI dedicado a la tributación (taxation) una serie de principios de actuación que sentarán las bases de lo que hoy conocemos como programas de compliance tributario:

- Interpretación de las normas tributarias atendiendo a la letra y al espíritu de la norma.
- Transparencia y cooperación con las autoridades fiscales.
- Responsabilidad del consejo de administración sobre la gestión de los riesgos fiscales.
- Los precios de transferencia como aspecto relevante en materia de fiscalidad y responsabilidad corporativa.

..//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ÁLAVA. NORMA FORAL 1/2019, DE 16 DE ENERO
- III. EXENCIÓN POR PRESTACIONES DE MATERNIDAD Y DE PATERNIDAD
- IV. EXENCIÓN AL PROYECTO DE REGENERACIÓN URBANA INTEGRADA PARA EL BARRIO DE CORONACIÓN DE VITORIA-GASTEIZ
- V. GASTOS DEDUCIBLES EN LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS
- VI. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA EN EL SECTOR PRIMARIO
- VII. CONCEPTO DE RENDIMIENTOS ÍNTEROS DEL CAPITAL INMOBILIARIO
- VIII. RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LA PARTICIPACIÓN EN LOS FONDOS PROPIOS DE CUALQUIER TIPO DE ENTIDAD
- IX. RENDIMIENTO NETO DE CAPITAL MOBILIARIO
- X. RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS
- XI. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS RENTAS
- XII. REDUCCIONES POR APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL
- XIII. DEFLACTACIÓN DE LA TARIFA GENERAL Y ACTUALIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES Y FAMILIARES
- XIV. DEDUCCIÓN POR ABONO DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS A LOS HIJOS
- XV. DEDUCCIÓN POR ALQUILER DE LA VIVIENDA HABITUAL
- XVI. DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL
- XVII. DEDUCCIÓN POR PARTICIPACIÓN DE LAS PERSONAS TRABAJADORAS EN SU ENTIDAD EMPLEADORA CON PARTICIPACIÓN EFECTIVA EN LA TOMA DE DECISIONES
- XVIII. DEDUCCIÓN POR LA CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES POR LAS PERSONAS TRABAJADORAS
- XIX. DEDUCCIÓN POR FINANCIACIÓN A ENTIDADES CON ALTO POTENCIAL DE CRECIMIENTO
- XX. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE MECENAZGO
- XXI. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL
- XXII. RÉGIMEN DE OPCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
- XXIII. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LA DEDUCCIÓN POR PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA EMPRESA CON ANTERIORIDAD A 1 DE ENERO DE 2016

RESUMEN

Ya está aquí la campaña del IRPF 2019, y Javier Armentia dedica este artículo a analizar las principales novedades aprobadas en los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa con efectos desde el 1 de enero de 2019, como la deducibilidad de los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, o el régimen de opciones.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El presente comentario se refiere a las modificaciones introducidas para el ejercicio 2019 en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Puede suceder que, excepcionalmente, se haga referencia a alguna disposición que se acaba de aprobar pero extiende sus efectos a algún período impositivo anterior. En estos casos se hará constar expresamente esta circunstancia. Fuera de estos supuestos, las medidas comentadas empiezan a surtir efectos desde el 1 de enero de 2019.

Los artículos modificados en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa son los siguientes:

..//..



Aurora San Sebastián Carrera
Redacción Wolters Kluwer

SUMARIO

- I. MÍNIMOS Y DEDUCCIONES PERSONALES Y FAMILIARES
- II. ESCALA AUTONÓMICA Y ESCALA EN LOS TRES TERRITORIOS HISTÓRICOS
- III. DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTegra AUTONÓMICA POR CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES, POR INVERSIONES NO EMPRESARIALES, POR APPLICACIÓN DE RENTA, POR SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS NO EXENTAS PERCIBIDAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA, EXCEPTO LAS QUE AFECTEN AL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS O A RENTAS QUE SE INTEGREN EN LA BASE DEL AHORRO, Y EL AUMENTO O DISMINUCIÓN EN LOS PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL
 - III.1. Deducciones por circunstancias personales y familiares
 - III.2. Resto de deducciones

CONTENIDO

I. MÍNIMOS Y DEDUCCIONES PERSONALES Y FAMILIARES

La normativa estatal del Impuesto distingue entre el mínimo del contribuyente (incrementado cuando tenga una edad superior a 65 ó 75 años) y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, estableciendo cuatro categorías distintas dentro del mínimo personal y familiar

Hasta la fecha, las únicas CCAA que han regulado el mínimo personal de manera diferente a la normativa estatal son las Islas Baleares que incrementa en un 10% el mínimo del contribuyente mayor de 65 años; Madrid cuyos mínimos por descendientes son de 2.400 euros anuales por el primero, 2.700 euros por el segundo, 4.400 por el tercero y 4.950 por el cuarto y siguientes, incrementándose dichos importes en 2.800 euros anuales, cuando el descendiente sea menor de tres años; y La Rioja, que incrementa el mínimo por discapacidad de descendientes.

En los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa no se aplica un mínimo familiar o personal (parte de base liquidable que por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente no se somete a tributación), sino que opera la deducción en la cuota. En ambos casos la incidencia es en la determinación de la cuota íntegra, ya que una vez cuantificado el mínimo personal o familiar, la cuota íntegra resultante de aplicar la tarifa del Impuesto a la base liquidable general, se minora en el resultado de aplicar la misma tarifa al importe del mínimo personal y familiar.

En los Territorios Históricos la deducción por descendientes es de 603 euros anuales por el primero, 747 por el segundo, 1.261 por el tercero, 1.490 por el cuarto, 1.946 euros anuales por el quinto y sucesivos, incrementándose estos importes en Álava en un 15% en los casos en que los contribuyentes fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes. También existe una deducción complementaria de 347 euros anuales, por cada descendiente menor de 6 años, y en el caso de Álava, además, una deducción complementaria de 54 euros por los mayores de seis y menores de dieciséis.

En los tres territorios históricos la deducción por ascendientes es de 289 euros. Asimismo, la deducción por edad superior a 65 años es de 346 euros y por edad superior a 75 de 632 euros, siempre que la base imponible sea igual o inferior a 20.000 euros, estableciéndose una deducción más reducida cuando ésta esté entre 20.000 y 30.000 euros.

También por cada contribuyente que sea persona con dependencia o discapacidad, se aplica una deducción que, en función del grado de dependencia o discapacidad y de la necesidad de ayuda de tercera persona que en Gipuzkoa va desde los 867 euros hasta los 2.040 y en Álava y Bizkaia desde los 803 hasta los 1.717.

Asimismo, en los tres territorios, los contribuyentes que, por decisión judicial, satisfagan anualidades por alimentos a favor de sus hijos, tendrán derecho a la aplicación de una deducción del 15% de las cantidades abonadas por este concepto, con el límite, para cada hijo, del 30% del importe que corresponda de la deducción por descendientes. En Álava y Gipuzkoa, en los supuestos en los que por decisión judicial se haya acordado que ambos progenitores contribuyan a las anualidades por alimentos a favor de sus hijas e hijos comunes, la deducción se aplica, exclusivamente, por la progenitora o el progenitor que satisfaga el mayor importe durante el período impositivo, y la base de la deducción será el resultado de minorar su contribución en el importe de la contribución de la otra progenitora o del otro progenitor no siendo de aplicación la deducción si durante el período impositivo ambos progenitores satisfacen la misma cuantía en concepto de anualidades.

..//..



José María López Geta
Director Carta Tributaria. Revista de Documentación

SUMARIO

- A) NORMATIVA ESTATAL
- B) NORMATIVA AUTONÓMICA
 - B.1. ANDALUCÍA
 - B.2. ARAGÓN
 - B.3. ASTURIAS
 - B.4. CANTABRIA
 - B.5. CASTILLA-LEÓN
 - B.6. CATALUÑA
 - B.7. EXTREMADURA
 - B.8. GALICIA
 - B.9. ISLAS BALEARES
 - B.10. ISLAS CANARIAS
 - B.11. MADRID
 - B.12. MURCIA
 - B.13. NAVARRA
 - B.14. PAÍS VASCO
 - B.15. VALENCIA
- C) CIUDADES AUTÓNOMAS
 - C.1. CEUTA
 - C.2. MELILLA

RESUMEN

La crisis sanitaria provocada por el COVID-19 ha obligado a Estado y Comunidades Autónomas a adoptar, durante el mes de marzo/2020, con carácter de urgencia medidas en los ámbitos particularmente afectados, el sanitario, el económico y por ende el tributario. Dada la importancia de la citada crisis sanitaria, Estado y Comunidades Autónomas, habrán de seguir tomando medidas especiales que traigan confianza y tranquilidad a la ciudadanía en todos esos ámbitos.

CONTENIDO

La crisis sanitaria que ha traído consigo el COVID-19 ha sido causa determinante que la producción normativa, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades Autónomas, publicada en los respectivos Boletines y Diarios Oficiales, haya sido abundante. En particular, en el ámbito tributario se han publicado y entrado en vigor más de sesenta disposiciones; al contenido de las normas tributarias que consideramos de mayor trascendencia, en el ámbito estatal y autonómico, nos vamos a referir, sintéticamente, a continuación.

A) NORMATIVA ESTATAL

— Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (BOE 65/2020, de 13 de marzo)

Entre las medidas urgentes que regula el Real Decreto-ley 7/2020 se encuentra, bajo la rúbrica «Medidas de apoyo financiero transitorio», la regulada en su artículo 14 («Aplazamiento de deudas tributarias»), conforme al cual, en el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado y a los efectos de los aplazamientos a que se refiere el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), se concederá el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente: a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020 (13 de marzo de 2020) hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha reúnan los requisitos a los que se refiere la letra a) [cuantía límite de las deudas] del apartado 2 (dispensa total o parcial de garantía) del artículo 82 LGT («Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria»). El mencionado aplazamiento será aplicable también a las deudas tributarias a las que hacen referencia las letras b), f) y g) del artículo 65.2 LGT.

..//..

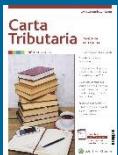
Administratio-
Doktrina

Doctrina
Administrativa

D01

Inexistencia de establecimiento permanente por razón de servicios on line referidos a activos ubicados en España, a través de un sitio web situado en el extranjero

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de agosto de 2019 (V2184-19)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

**Néstor Carmona Fernández
Inspector de Hacienda del Estado**

RESUMEN

Una empresa no residente que presta servicios on-line a través de un sitio web situado en el extranjero, aunque utilice un software instalado en vehículos vendidos en España para la implementación y activación de funciones por vía telemática, no constituye un establecimiento permanente en España.

CONTENIDO

La conclusión de la resolución, como suele ocurrir cuando reviste carácter negativo en esta materia (establecimiento permanente, sí o no), adopta este formato: «De la descripción de los servicios prestados (...) que hace la consultante, se deriva que la actividad económica de la consultante se realiza, sin mediación de establecimiento permanente en España. Es decir, sin mediación de ningún "lugar fijo" desde el que la empresa realice su actividad mercantil y que esté a su disposición en España, ni de un agente dependiente». Como usual es también, el tic de reserva mental adicional, afirmando que «de cualquier forma, para poder calificar adecuadamente esa presencia sería necesario realizar un análisis funcional y factual de la actividad de la consultante en España (...»), remitiendo a los hechos, de ordinario tozudos, la concreción última de la respuesta.

El panorama abordado en la Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de agosto de 2019 (V2184-19) se resume así: Una empresa no residente presta determinados servicios on-line a través de un sitio web situado en el extranjero, aunque utilice un software instalado en vehículos vendidos en España para la implementación y activación de determinadas funciones por vía telemática.

Más en detalle, el escenario reviste rasgos complejos: se trata de un grupo fabricante de automóviles con sede social en Alemania, que ofrece a los clientes la posibilidad de adquirir funciones adicionales para sus vehículos vía aplicaciones on line. En España el grupo dispone de una sociedad (SA) encargada de la distribución de los coches de esta marca, que actúa como importadora y transmite los coches a los concesionarios locales, que son mayoritariamente independientes.

Se establecen dos canales para realizar las «ventas» de las «funciones» (la implementación y activación de dichas funciones se hace de forma telemática, y los servicios de tecnología de la información están localizados en exclusiva en Alemania; asimismo, la sociedad alemana es titular de la propiedad intelectual vinculada a las funciones) de forma legalmente separada e independiente de la venta del coche en sí mismo:

a) Un canal de venta on line directa por parte de la entidad residente en Alemania (ENR): Para adquirir los servicios, el cliente deberá crear una cuenta de usuario a través de la página web de la marca de vehículos. Una vez registrado como usuario, e iniciada la sesión en la plataforma de las funciones creada al efecto, podrá solicitar las funciones que considere oportunas. La firma del contrato también se realizará por medios electrónicos. El cliente quedará vinculado y obligado a pagar un precio a cambio del uso de las funciones adquiridas. En ese momento el vehículo quedará vinculado a la cuenta de usuario del cliente y a las funciones adquiridas por el mismo.

b) Un contrato on line con la ENR vía la venta de un «cupón digital» por parte del concesionario local. En esta modalidad, los concesionarios locales adquieren, vía medios electrónicos, un cupón digital a la ENR, para un vehículo y función específicos, a cambio de un precio. Ese precio tendrá un descuento en comparación con el precio ofertado a los clientes finales en la opción a) anterior. El cliente final comprará ese cupón (para un vehículo específico y una función específica) al precio fijado libremente por el concesionario. Para activar las funciones, el cliente deberá firmar un contrato on line con ENR, sin pago adicional. Así, el contrato de servicios se firma entre el cliente final y la entidad alemana.

Por otra parte, el concesionario local también puede intervenir en acciones de «soporte informativo»: explicar y proveer al cliente de informaciones sobre las funciones disponibles para cada modelo de coche en particular. La ENR no retribuirá directamente al concesionario por estos servicios de «promoción».

Las «funciones» adicionales para el coche se dividen básicamente en dos grupos: unas, tales como control por voz, reconocimiento de señales de tráfico, sensor de lluvia, etc., se activan a partir de una serie de componentes de software y de hardware que incorporan los vehículos. Otras, representan un servicio de navegación en línea que requiere una conexión móvil y que proporciona al cliente final una serie de servicios instalados en el vehículo (interactuar con el smartphone, una aplicación que registra los viajes del cliente y sus indicaciones verbales, etc.)

..//..

«Trust», tratamiento fiscal

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2019 (V3394-19)

D02



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

J. Javier Pérez-Fadón Martínez
Inspector de Hacienda del Estado
Doctor en Derecho
Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)
- III. CONCLUSIONES Y COMENTARIOS

RESUMEN

El denominado, en el ámbito del Derecho anglosajón, «trust», es una institución jurídica privada no reconocida en España por ninguna rama del Derecho. En lo que respecta al Derecho tributario, su tratamiento consiste en ignorar su constitución y desarrollo, atendiendo solo a los efectos reales que se produzcan para los residentes en territorio español o que tengan cualesquiera efectos fiscales en nuestro país.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El conocido como «trust» es una institución de los derechos de raíz anglosajona que se basa en la confianza entre los intervenientes y puede responder a varias finalidades y situaciones.

En el sentido anterior puede servir para operaciones inter vivos o mortis causa, pudiéndose definir este tipo de relación jurídica como la establecida por una persona que aporta elementos patrimoniales a un patrimonio gestionado por otra, debido a la confianza que el aportante tiene en el mismo, constituyendo un patrimonio con la finalidad de beneficiar a terceros.

El «trust» se basa en una especie de comunidad de personas unidas, generalmente, por lazos familiares o de confianza en la titularidad de la propiedad de elementos patrimoniales (titularidad legal y titularidad de equidad) dando lugar a la existencia, en el derecho anglosajón, de patrimonios sin titular único, frente a la unicidad de este derecho en el llamado derecho continental [europeo].

La regulación y fines del «trust» varía de un país a otro, pero puede decirse que en general sirve para crear patrimonios separados de los de los aportantes, con el fin de servir de soporte a la sucesión de una persona, crear o dotar fundaciones o entidades, tener valores, etc.

Existen, no obstante, en nuestro Derecho algunas instituciones que se pueden parecer al «trust», como la sustitución fideicomisaria, en la que un heredero adquiere y pasa a ser titular de la propiedad de determinados bienes con la condición de entregarlos —aunque en algunos casos, solo debe transmitir los que mantenga en su patrimonio a su muerte— a un tercero. Asimismo, en algunos Derechos forales españoles, como el aragonés, existen supuestos de fidencias que dotan al fiduciario de potestades mayores que en el Derecho civil.

La regulación de este tipo de instituciones viene recogida, además de en los diversos sistemas jurídicos cuya base sea el derecho angloamericano, por el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985, que lo define de la siguiente forma:

«la relación jurídica creada, por acto inter vivos o mortis causa, por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un trustee en interés de un beneficiario o con un fin determinado. El "trust" posee las características siguientes: a) Los bienes del "trust" constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del "trustee"; b) El título sobre los bienes del "trust" se establece en nombre del "trustee" o de otra persona por cuenta del "trustee"; c) El "trustee" tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del "trust" y las obligaciones particulares que la ley le imponga».

Así pues, en el «trust» no es necesario que los bienes aportados se transmitan, aunque no se prohíbe, pero ese tipo de aportación o separación de los bienes del que lo constituye, establece, como antes se ha comentado, la existencia de una especie de patrimonio sin titular definido, lo que choca con la responsabilidad patrimonial universal del Derecho español y el de la existencia de la indivisibilidad de la propiedad.

..//..

D03

Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE), base imponible y cálculo pagos fraccionados, aplicación del criterio de devengo o el criterio de caja

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019 (núm. 1806/2017)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020



Pablo Renieblas Dorado

Socio área Aduanas, IIEE y Medioambientales en Deloitte Legal

RESUMEN

La resolución del Tribunal aclara el criterio a la hora de determinar, tanto la base imponible del impuesto como los pagos fraccionados, siendo el mismo el criterio de devengo, pero señalando a su vez, que cabe la duda razonable a la hora de la interpretación y por ende, no cabe sancionar en caso de aplicación del criterio de caja.

CONTENIDO

Esta Resolución el Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019 (núm. 1806/2017) resuelve sobre diversas reclamaciones interpuestas por los reclamantes en relación con el IVPEE.

En concreto los hechos que dan lugar a la reclamación derivan de una comprobación inspectora por parte de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes del IVPEE, en la que realiza una liquidación al contribuyente en la medida en que, respecto de los pagos fraccionados del impuesto, el reclamante ha procedido a realizar los cálculos y el ingreso en función de las cuantías cobradas según las facturas recibidas y no en función de los ingresos devengados.

Sin embargo, el órgano inspector considera que los pagos fraccionados deben realizarse en función de los ingresos devengados y no de los cobrados, realizando una liquidación por la falta de ingreso, exigiendo intereses de demora, además de proceder a sancionar dicha conducta al considerar que no ha habido la diligencia debida.

El reclamante interpone reclamación económico-administrativa, tanto contra la liquidación como contra la sanción en base a:

- El IVPEE es inconstitucional al vulnerar los principios constitucionales de capacidad económica, y no confiscatoriedad.
- Considera que el IVPEE es contrario al derecho comunitario, por ser en realidad un impuesto indirecto y quedar ya gravado la venta de la electricidad por el impuesto sobre la electricidad armonizado a nivel comunitario.
- Reclama la existencia de doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- Reclama que el criterio aplicable para determinar la base imponible es el de caja y señala en todo caso que existiría una duda razonable a la hora de realizar dicha interpretación y no cabría nunca la sanción.

El TEAC respecto de la primera cuestión señala que el TEAC no es competente para resolver al respecto.

Respecto de la segunda cuestión el Tribunal se limita a señalar que del análisis de la normativa europea no observa la existencia de una incompatibilidad con la norma europea y por tanto rechaza la pretensión, considerando que el IVPEE es un impuesto directo y no ve la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En cuanto a la tercera cuestión, el TEAC trae a colación el Auto 69/2018, de 20 de junio del Tribunal Constitucional, el cual inadmite esta cuestión, recordando que en el ámbito estatal nada impide la doble imposición, existiendo la única limitación de evitar la doble imposición entre los impuestos exigidos por el Estado y por las CCAA (Artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas).

Finalmente, el Tribunal procede a analizar la cuestión que analizamos en este artículo, y es el criterio de cálculo para la determinación tanto de la base imponible como de los pagos fraccionados del impuesto, en base a lo señalado en el artículo 10 de la Ley 15/2012.

En primer lugar, hay que señalar que el artículo 10 establece que los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al devengo del impuesto, produciéndose el devengo el 31 de diciembre de cada año.

La primera cuestión que nos podemos plantear es el porqué, en un impuesto, se establece un plazo tan amplio para la realización de la liquidación del mismo.

...//..

Clasificación de la actividad en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas

D04

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consultas DGT V0223-20
SG de Tributos Locales
03/02/2020

RESUMEN

El consultante, con domicilio fiscal en España, autor de su obra musical que vende online a través de portales de música alojados en el extranjero, principalmente fuera de la zona euro.

Registra sus derechos de autor en EE.UU. y vende su música en portales como CDBABY o similares, los cuales perciben una remuneración en concepto de derechos de autor por cada venta efectuada a través de los mismos.

CONTENIDO

1º) El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas definido en el apartado 1 del artículo 78 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como el constituido "... por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto".

A estos efectos, se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 79.1, TRLRHL).

En idéntico sentido se expresa la regla 2º de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

En el apartado 4 de la regla 3º de la citada Instrucción se establece lo siguiente: "Tienen la consideración de actividades artísticas las clasificadas en la sección tercera de las Tarifas".

Por otra parte, y de acuerdo con lo dispuesto por el apartado 4 de la regla 5º de la Instrucción, el lugar de realización de las actividades artísticas será el término municipal en el que tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

2º) Por otra parte, debe indicarse que, como tiene establecido tanto este Centro Directivo como la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, la clasificación de las distintas actividades económicas en las Tarifas del Impuesto se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades.

En consecuencia, las actividades de comercio y las prestaciones de servicios a través de la red Internet u otros medios electrónicos, deben tributar de acuerdo con la verdadera naturaleza de la actividad económica ejercida, dependiendo esta de las condiciones que concurren en el titular de la actividad de que se trate.

3º) Según se desprende de los datos aportados en el escrito de consulta:

- El consultante es una persona física residente en España.
- El consultante, autor musical de su propia obra, vende esta a través de portales de música alojados en el extranjero, principalmente fuera de la zona euro.
- Los portales web son editores musicales que perciben una remuneración en concepto de derechos de autor por cada venta efectuada.

4º) De lo hasta aquí expuesto se deduce que la actividad consistente en la venta on line de música efectuada por su propio autor, persona física residente en territorio nacional, a través de portales especializados en dichas ventas, se clasifica en el grupo 039 de la sección tercera de las Tarifas, "Otras actividades relacionadas con la música, n.c.o.p."

No obstante, se comunica al consultante que se encuentra exento del Impuesto sobre Actividades Económicas por el ejercicio de todas sus actividades económicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL.

Existencia de desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa a efectos de considerar exenta la indemnización recibida

D05

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0228-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante expone que fue despedido de su empresa el 10 de julio de 2019 recibiendo una indemnización por despido objetivo. Actualmente, tiene previsto desarrollar una actividad profesional de representación teniendo la posibilidad de volver a prestar servicios a la empresa que lo despidió de forma directa o a través de una empresa por él constituida.

CONTENIDO

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en su artículo 7 e), establece que se encuentran 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.

(...)".

Así mismo, el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), condiciona la aplicación de la mencionada exención, en los términos siguientes:

"El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades".

El precepto reglamentario condiciona el disfrute de la exención a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, y presume, salvo prueba en contrario, que ocurre tal situación cuando se produzca una nueva contratación del trabajador despedido o cesado en las condiciones expuestas (que se trate de la misma empresa u otra vinculada y que se efectúe dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido o cese) sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato, es decir, resulta indiferente tanto su duración como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional.

En el caso que nos ocupa, el consultante manifiesta que tiene previsto desarrollar una actividad profesional de representación pudiendo prestar servicios a la empresa de la que fue despedido de forma directa o a través de una empresa por él constituida, por lo que en este supuesto se presumirá que no se da dicha desvinculación siempre y cuando la prestación de los servicios se produzca en el plazo de los tres años siguientes al despido.

No obstante, debe precisarse que la prestación de servicios dentro del citado plazo de tres años constituye una presunción de la inexistencia de una real efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa, que admite prueba en contrario, de la inexistencia de una real efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa.

En consecuencia, el consultante podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta, por la naturaleza y características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación.

Deducibilidad en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición y gastos ocasionados por el vehículo. Deducibilidad en el IRPF de los gastos derivados de la compra y mantenimiento del vehículo

D06

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0231-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante ha desarrollado una actividad económica por cuenta propia, utilizando en la misma un vehículo turismo, que también empleaba para fines particulares.

CONTENIDO

La consulta planteada se refiere a dos impuestos diferentes, que tienen una legislación autónoma, por lo que para cada impuesto debe aplicarse la normativa del mismo, qué en el caso planteado, como veremos a continuación, no es idéntica.

1º Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos el artículo 93.Cuarto de la Ley del Impuesto dispone que:

"Cuarto. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.".

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

Los servicios prestados por agencias de viaje que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.".

En el presente supuesto el consultante afirma haber afectado el vehículo a que se refiere la consulta a su actividad empresarial o profesional. Ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

..//..



Consulta DGT V0233-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante ejerce la actividad profesional de fotógrafo de prensa.

Para el desarrollo de la actividad necesita un vehículo, por lo que está pensando adquirir un vehículo nuevo en la modalidad de renting.

CONTENIDO

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

A estos efectos el artículo 93.Cuarto de la Ley del Impuesto dispone que:

"Cuarto. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.".

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

Los servicios prestados por agencias de viaje que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.".

En el presente supuesto la consultante afirma su intención de afectar el vehículo a que se refiere la consulta a su actividad empresarial o profesional. Ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

..//..

Deducibilidad del gasto por ordenador tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Valor Añadido

D08

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0244-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante para el desarrollo de su actividad económica ha adquirido un ordenador.

CONTENIDO

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se parte de la premisa, de que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda.

El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto) en desarrollo del artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquier otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de espaciamiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de dicha actividad.

(...)"

De acuerdo con el precepto expuesto, podrá deducirse como gasto la amortización de elementos patrimoniales afectos, como podría ocurrir con el ordenador objeto de consulta, en caso de que la afectación del mismo a la actividad del consultante cumpla las condiciones establecidas en el dicho artículo 22 del Reglamento del Impuesto.

Dado que el ordenador es un elemento de inmovilizado material, la deducibilidad del gasto se realizará a través de su amortización.

Esta amortización se deberá calcular, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

..//..

El consultante era propietario de acciones de una sociedad que en 2019 se ha escindido en otras tres sociedades. En el mismo año ha vendido todas las acciones de dos de dichas sociedades

D09

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0245-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante era propietario de acciones de una sociedad que en 2019 se ha escindido en otras tres sociedades. En el mismo año ha vendido todas las acciones de dos de dichas sociedades.

CONTENIDO

El artículo 37.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone respecto a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por los socios personas físicas en la escisión de sociedades, lo siguiente:

"e) (...).

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados."

A continuación, el apartado 3 del mismo precepto establece que "Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

De acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 81 de la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), cuando a las escisiones les resulta aplicable el régimen tributario especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la citada Ley, los socios personas físicas de la sociedad escindida no deberán integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la escisión, y las acciones recibidas como consecuencia de dicha operación conservarán, a efectos fiscales, las fechas y los valores de adquisición que tenían las acciones correspondientes de la sociedad escindida.

Sentado lo anterior, conforme dispone el artículo 33.1 de la LIRPF, la posterior venta de las acciones recibidas como consecuencia de la escisión, generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición.

Esta ganancia o pérdida patrimonial, a integrar en la base imponible del ahorro (artículo 49 de la LIRPF), vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34 de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en los artículos 35, 36 y 37 de la citada Ley.

En cuanto al valor y fecha de adquisición de las acciones vendidas, estos serán los correspondientes a las acciones originarias de la sociedad escindida que se entregaron a cambio de las acciones transmitidas, en la medida que hubiera resultado de aplicación el referido régimen especial a la fusión, es decir, las fechas y valores de adquisición originarios.

Si en el período impositivo 2018, es residente fiscal en España o no. Dónde le corresponde tributar: en Bizkaia o en Madrid

D10

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0250-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante indica que, a día 01/01/2018, tenía como residencia fiscal una población de Bizkaia. Manifiesta que, desde 01/01/18 hasta 28/05/18, residió en Inglaterra, habiendo trabajado los meses de enero y febrero. Añade que los meses de marzo a junio residió en Inglaterra sin trabajar (se hace notar que esta información, en lo que se refiere a junio, no concuerda con la anterior).

Tras volver de Inglaterra, los meses de julio y agosto residió en dicha población de Bizkaia, sin trabajar.

Desde el 01/09/18 comenzó a trabajar y residir en Madrid hasta el 18/12/18.

CONTENIDO

Una vez seguido el procedimiento previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), que atribuye a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la competencia para resolver las consultas que se planteen sobre los puntos de conexión contenidos en el Concierto, se le comunica lo siguiente:

1.- Para determinar si el consultante es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el período impositivo 2018 procede acudir a lo establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

El artículo 8 de la LIRPF, regula el concepto de contribuyente en los siguientes términos:

“1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

(...)"

Asimismo, la residencia habitual en territorio español de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

..//..



Consulta DGT V0252-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

La consultante reside en Alemania y tiene una beca de investigación de una fundación alemana. Indica que no se trata de un contrato de trabajo sino de una beca de investigación como residente en Alemania y que paga sus impuestos a la Hacienda alemana.

En 2019, la consultante tiene intención de hacer una visita científica durante un año a España. Durante dicho año viviría en España y seguiría percibiendo, mensualmente, la beca de Alemania.

CONTENIDO

Para establecer la tributación en España de la beca, lo primero que habría que determinar es la residencia fiscal de la consultante en el año 2019.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la consultante será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

En el presente caso, partiendo de que la consultante sea una persona física con residencia fiscal en Alemania quien, en el año 2019, se traslada a vivir a España por motivo de una visita científica, cabe señalar que, una vez establezca su residencia en España, su permanencia en territorio español más de 183 días dentro del año natural 2019 determinará que sea considerada residente fiscal en España en dicho período impositivo. Como se ha indicado, para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Percepción de pensión no contributiva por invalidez. Aplicación la deducción por familia numerosa

D12



Gaceta Fiscal, abril 2020

Consulta DGT V0186-20
21 de enero de 2020

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Si percibiendo una pensión no contributiva por invalidez resulta de aplicación la deducción por familia numerosa.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si percibiendo una pensión no contributiva por invalidez resulta de aplicación la deducción por familia numerosa.

CONTESTACION

La deducción por familia numerosa se recoge en artículo 81 bis de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que ha sido recientemente modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde la entrada en vigor de dicha Ley, y que establece que:

"1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrataará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

2. Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 anterior, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado anterior respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

..//..

Tributación en IRPF e IAE de una actividad económica de fabricación y venta de libros en un país no perteneciente a la Unión Europea

D13



Gaceta Fiscal, abril 2020

Consulta DGT V0132-20
21 de enero de 2020

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante es un residente fiscal en España, país donde desarrolla una actividad profesional. Además, realizaría una actividad económica de fabricación y venta de libros en un país no perteneciente a la Unión Europea.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación en IRPF de los rendimientos percibidos por la referida actividad económica de fabricación y venta de libros, y cuál es el epígrafe de IAE en que debería dar de alta dicha actividad.

CONTESTACION

I) Epígrafe de IAE

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL define el impuesto como "un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2^a que "el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que le impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79.1 del TRLRHL establece que "se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

- a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.
- b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 83 del TRLRHL establece que "son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible".

..//..

Regularización de retenciones mal practicadas

D14



Gaceta Fiscal, abril 2020

Consulta DGT V0106-20
21 de enero de 2020

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante, como mutua de accidentes de trabajo, satisfizo por Resolución del INSS en 2012 a un trabajador una prestación por incapacidad permanente parcial para su profesión habitual (cantidad a tanto alzado de 38.252,40 €), practicando la correspondiente retención a cuenta del IRPF. Recurrida la resolución por el trabajador, por sentencia de 31 de marzo de 2014 se declara a este en situación de incapacidad permanente total con derecho a pensión. Reclamada por la mutua al trabajador la devolución de la prestación por incapacidad permanente parcial, este ha devuelto el importe neto, no devolviendo el importe de la retención.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pregunta a quién corresponde la devolución de la retención practicada

CONTESTACION

La obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, se recoge en el artículo 99.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), disponiendo que "las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligados a practicar retención o ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro (...). Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades (...)".

Por su parte, el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina que "las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento".

En el presente caso nos encontramos con que la consultante practicó en 2012, en aplicación de los preceptos reguladores de los pagos a cuenta, la correspondiente retención sobre un pago (prestación a tanto alzado por incapacidad permanente parcial para la profesión habitual) que en ese momento se efectuaba desde su consideración de rendimiento del trabajo sujeto al impuesto y no exento. Posteriormente, en 2014, por sentencia de un juzgado de lo social que reconoce otro tipo de prestación (pensión periódica) aquel pago deviene en indebido, por lo que se plantea su incidencia respecto a aquella retención.

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), establece en su párrafo primero que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

A su vez, el artículo 221.1 de la misma ley dispone que "cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley".

Por otra parte, el artículo 129 de 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), determina lo siguiente:

"Artículo 129. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

..//..

Tributación de la indemnización por despido y de los salarios de tramitación percibidos

D15



Gaceta Fiscal, abril 2020

Consulta DGT V0075-20
15 de enero de 2020

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante fue despedido de una empresa el 3 de julio de 2017, calificándose el despido como objetivo, y percibiendo la correspondiente indemnización. Estando disconforme con el mismo presentó demanda individual de despido y el Juzgado de lo Social en sentencia de 21 de diciembre de 2017, declaró la improcedencia del mismo condenando a la empresa al pago de una indemnización por despido improcedente o alternativamente a la readmisión del consultante en su puesto de trabajo con el abono de los salarios de dejados de percibir. La empresa recurrió la sentencia. El consultante presentó demanda de readmisión provisional, y el Juzgado de lo Social, en auto de 16 de abril de 2018, condena a la empresa a la readmisión del consultante y al abono de los salarios de tramitación. El 26 de abril de 2018, se produjo el pago de los salarios de tramitación y el 9 de mayo de 2018, la empresa procedió a dar de alta al consultante en la Seguridad Social, con efectos 4 de julio de 2017.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación de la indemnización por despido y de los salarios de tramitación percibidos. Imputación temporal. Consecuencias fiscales de la devolución de la indemnización percibida en el supuesto de reincorporación definitiva del consultante a la empresa.

CONTESTACION

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1 a) de la LIRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su perceptor. Junto a esta regla general, el apartado 2 de dicho artículo contiene ciertas reglas especiales, entre ellas, dispone que:

"a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

(...)".

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1 a) la indemnización por despido objetivo se imputa al período 2017, período en que se produjo el despido, y fue exigible la indemnización.

Por su parte, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.2 a), los salarios de tramitación se imputan al período impositivo en el que adquirió firmeza la resolución judicial estableciendo su percepción, período 2018, en que se dicta el auto judicial reconociendo dichos salarios por el período comprendido entre el 4 de julio de 2017, momento en que se produjo el despido y la fecha de reincorporación, readmisión provisional, en la empresa.

El artículo 123 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social (BOE de 11 de octubre), en adelante LRJS, dispone lo siguiente:

"(....)

2. Cuando se declare improcedente o nula la decisión extintiva, se condenará al empresario en los términos previstos para el despido disciplinario, sin que los salarios de tramitación puedan deducirse de los correspondientes al período de preaviso.

3. En los supuestos en que proceda la readmisión, el trabajador habrá de reintegrar la indemnización recibida una vez sea firme la sentencia.

(...)".

De acuerdo con lo expuesto, el consultante, despedido en el período 2017, en el supuesto en que finalmente proceda su readmisión atendiendo a una resolución judicial firme, debería proceder a la devolución a la empresa de la indemnización obtenida en dicho período.

..//..

Sometimiento a retención a cuenta del IRPF de un premio de una rifa ocasional organizada al amparo de la Ley 13/2011, siendo el importe del premio superior a 300 euros

D16

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0255-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

CONTENIDO

En desarrollo de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta que se establece en el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en su artículo 75 delimita cuales son las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, estableciendo en su apartado 2 lo siguiente:

“También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

(...).

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

(...)”.

Lo que, en relación con la consulta planteada, se complementa con lo dispuesto en su apartado 3, a saber:

“No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

(...).

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros”.

En relación con esta regulación, la consulta que se formula es si un premio superior a 300 euros de una rifa organizada al amparo de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE del día 28), se considera incluido en el ámbito de aplicación del artículo 75.3.f) del Reglamento del Impuesto y en consecuencia no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre el mismo.

El artículo 1 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE del día 28), determina que “el objeto de esta Ley es la regulación de la actividad de juego, en sus distintas modalidades, que se desarrolle con ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos, sin perjuicio de lo establecido en los Estatutos de Autonomía”.

A lo que en un segundo párrafo añade que “la ley regula, en particular, la actividad de juego a que se refiere el párrafo anterior cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio, así como los juegos desarrollados por las entidades designadas por esta Ley para la realización de actividades sujetas a reserva, con independencia del canal de comercialización de aquéllos”.

A su vez, el artículo 2 de la misma ley establece su ámbito de aplicación de la siguiente manera:

“1. Dentro del objeto definido en el artículo anterior, se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley las siguientes actividades de juego cuando la actividad desarrollada tenga ámbito estatal:

a) Las actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera, en las que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma, sobre resultados futuros e inciertos, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar.

b) Las rifas y concursos, en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica.

c) Los juegos de carácter ocasional, que se diferencian del resto de los juegos previstos en los apartados anteriores por su carácter esporádico.

d) Las actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España.

..//..



Consulta DGT V0258-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

Por sentencia judicial se condena a la entidad bancaria con la que el consultante tiene concertado un préstamo hipotecario a devolverle el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y al pago de las costas

CONTENIDO

En contestación de este Centro a su consulta sobre la tributación de las costas y de los gastos de abogado y procurador (consulta vinculante V3370-19) se estableció el siguiente criterio:

«La disposición final primera del Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo (BOE del día 21) añade —con efectos desde su entrada en vigor (fecha de publicación del Real Decreto-ley) y ejercicios anteriores no prescritos— una nueva disposición adicional cuadragésima quinta a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con la siguiente redacción:

“Disposición adicional cuadragésima quinta. Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

1. No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos.

2. Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución prevista en el apartado 1 anterior, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a) Cuando tales cantidades, en ejercicios anteriores, hubieran formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, sin inclusión de intereses de demora.

No resultará de aplicación la adición prevista en el párrafo anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

b) Cuando tales cantidades hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto.

c) Cuando tales cantidades hubieran sido satisfechas por el contribuyente en ejercicios cuyo plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto no hubiera finalizado con anterioridad al acuerdo de devolución de las mismas celebrado con la entidad financiera, así como las cantidades a que se refiere el segundo párrafo de la letra a anterior, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna ni tendrán la consideración de gasto deducible.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será igualmente de aplicación cuando la devolución de cantidades a que se refiere el apartado 1 anterior hubiera sido consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales”.

Según se indica en el escrito de consulta, la devolución del exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo no formó parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual (o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma) ni tuvo la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores, por lo que no procede realizar la regularización que contempla el apartado 2 de la reproducida disposición adicional.

..//..



Consulta DGT V0263-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

Durante el año 2018, la consultante trabajó 5 meses en Holanda (marzo-julio), país de residencia en aquel momento. Tras ello, se mudó a España y trabajó 4 meses (desde finales de agosto a diciembre de 2018). Continúa trabajando en España al tiempo de presentar la consulta.

CONTENIDO

Para establecer la tributación de las rentas obtenidas por la consultante, lo primero que hay que determinar es la residencia fiscal de la misma, puesto que, dependiendo de su residencia o no en España, tributará en este país por su renta mundial (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o solo por las rentas de fuente española (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la consultante será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

La residencia fiscal en España se determina, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según 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).

..//..

Consulta DGT V0265-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

El consultante reside en Francia de manera continuada desde el 1 de marzo de 2018. Percibe, desde 2015, una pensión de jubilación del Régimen General de la Seguridad Social española, que le es abonada en una cuenta corriente en Francia.

CONTENIDO

Para establecer la tributación de las rentas obtenidas por una persona física, lo primero que hay que determinar es la residencia fiscal de la misma, puesto que, dependiendo de su residencia o no en España, tributará en este país por su renta mundial (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF) o solo por las rentas de fuente española (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Si, en aplicación de alguno de los criterios señalados en el artículo 9 de la LIRPF, el consultante resultase ser residente fiscal en España y al mismo tiempo pudiera ser considerado residente en Francia, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería por el artículo 4, apartado 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997).

..//..



Consulta DGT V0266-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2020

RESUMEN

La consultante, quien fue secuestrada en 2002, ha recibido, en 2017, una indemnización del Gobierno de Colombia en virtud de una Ley aprobada por el Estado colombiano en la que se otorgan indemnizaciones para personas que fueron víctimas del conflicto armado.

CONTENIDO

La presente contestación se formula sobre la base de que la consultante es una persona física que tiene su residencia habitual en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tiene la consideración de contribuyente del Impuesto.

El artículo 2 de la LIRPF establece que "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

Puesto que se trata de rentas procedentes de Colombia obtenidas por un residente en España, resulta aplicable lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 (BOE de 28 de octubre de 2008).

El Convenio no recoge un tratamiento específico para este tipo de rentas, por lo que resultará aplicable el artículo 20 "Otras rentas" del Convenio citado, que dispone:

"1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7".

En consecuencia, la indemnización obtenida por la consultante únicamente puede someterse a imposición en España, donde, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), la consultante está sujeta a tributación por su renta mundial, de acuerdo con lo dispuesto en las normas del IRPF.

Dicha indemnización, percibida por la consultante, constituye una ganancia patrimonial, en cuanto responde al concepto que de este componente de la renta se recoge en el artículo 33.1 de la LIRPF, el cual establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". A lo que hay que añadir que dicha ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.

Dicha ganancia patrimonial, al no derivarse de la transmisión de un elemento patrimonial, se integrará en la base imponible general del Impuesto, conforme lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.



Consulta DGT V0278-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
07/02/2020

RESUMEN

La persona física consultante va a impartir unos cursos de cocina, tanto a particulares como a empresas.

CONTENIDO

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo 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.

El artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

"9º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Debe tenerse en cuenta que el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrita, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán "la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables".

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010 en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

..//..

Tributación de este servicio de acompañamiento de menores. Aplicación de la exención del artículo 20, uno 8º - 9º de la Ley 37/1992. Tipo impositivo aplicable

D22

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0279-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
07/02/2020

RESUMEN

La entidad mercantil consultante ejerce la actividad de guardería a la que se aplica la exención del artículo 20.uno 9º de la Ley 37/1992 de enseñanza.

Va a empezar una nueva actividad, contratada por una academia de idiomas, que consiste en el servicio de acompañamiento de menores de 14 años de la escuela a una academia de idiomas, fuera del horario escolar.

CONTENIDO

1.- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE de 28 de noviembre), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, el primer párrafo del número 9º del apartado Uno, del artículo 20, de la Ley 37/1992, que queda redactado de la siguiente forma:

"Estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.".

La modificación ha consistido, tal y como dice el Preámbulo de la citada Ley 28/2014 en extender desde el 1 de enero de 2015, "la aplicación de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el

tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.".

Los servicios que pueden beneficiarse de la exención son los consistentes en la atención, apoyo, y vigilancia a los niños, en los centros escolares, durante el servicio de comedor escolar, y recreo anterior y posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y una vez finalizadas las mismas, que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de enero de 2015.

Estos servicios de atención de niños se restringen a los expuestos en el párrafo anterior, sin que quepa hacerlo extensivo a los servicios de atención de niños en el transporte escolar, excursiones o campamentos fuera del centro docente.

2.- El artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley del Impuesto, dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

...//..

Condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como obligación de facturar y de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto por dichas entregas

D23

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0289-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
07/02/2020

RESUMEN

La persona física consultante es un escritor que ha adquirido, de forma ocasional, sus libros a la editorial que los publica y ha realizado la entrega de los mismos a una librería para su comercialización.

CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán 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".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

Del escrito de la consulta se deduce que el consultante es un escritor profesional que además realizará, de forma ocasional, la entrega de sus libros a una librería percibiendo una contraprestación por ellos.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

..//..

D24

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



**Consulta DGT V0292-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
07/02/2020**

RESUMEN

La consultante es una entidad mercantil que presta servicios de asistencia personal a personas en situación de dependencia.

CONTENIDO

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

2.- Por su parte, el artículo 91, apartado dos. 2, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 78, de la Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (BOE de 4 de julio) vigente desde el 5 de julio 2018, dispone lo siguiente:

"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

"3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley.".

3.- Los servicios que son susceptibles de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4 por ciento y a los que se refiere el artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley 37/1992, son los que expresamente se citan en dicho precepto y se definen en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre).

En concreto, el artículo 15, apartado 1, de la Ley 39/2006, señala lo siguiente:

"1. El Catálogo de servicios comprende los servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia, en los términos que se especifican en este capítulo:

a. Los servicios de prevención de las situaciones de dependencia y los de promoción de la autonomía personal.

b. Servicio de Teleasistencia.

c. Servicio de Ayuda a domicilio:

i. Atención de las necesidades del hogar.

ii. Cuidados personales.

d. Servicio de Centro de Día y de Noche:

i. Centro de Día para mayores.

ii. Centro de Día para menores de 65 años.

iii. Centro de Día de atención especializada.

iv. Centro de Noche.

e. Servicio de Atención Residencial:

..//..

Posibilidad de aplicar a los vehículos que adquirió en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del Impuesto sobre el Valor Añadido, el mismo régimen en el momento en que se materialice su venta

D25

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



**Consulta DGT V0300-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
07/02/2020**

RESUMEN

La mercantil consultante está dada de alta en las actividades de comercio minorista de vehículos terrestres y en la de alquiler de vehículos sin conductor. La adquisición de los vehículos que afecta a las mencionadas actividades la realiza con aplicación, tanto del régimen general como del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán 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."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

2.- Por otra parte, el artículo 120 de la Ley 37/1992, que regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, establece lo siguiente:

"Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

(...)

..//..



Consult DGT V0311-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
11/02/2020

RESUMEN

El ayuntamiento consultante ha recibido una factura correspondiente a un concierto de un grupo musical, factura que no ha sido emitida por el grupo, sino por un agente comercial.

CONTENIDO

Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo (...)." En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

En consecuencia, el agente comercial al que se refiere la consulta, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continua de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso. Por tanto, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido 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 artículo 11.º de la Ley 37/1992, señala:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

De este modo, sería posible tanto que el agente comercial prestara un servicio de mediación al grupo musical, actuando en nombre y por cuenta de éste o bien que actuara en nombre propio, entendiéndose en este caso que el agente comercial ha recibido y prestado al ayuntamiento, por sí mismo, el correspondiente servicio. De la información aportada en el escrito de consulta parece desprenderse que nos encontramos en el segundo escenario, y que la factura es emitida por el agente comercial en nombre propio, por lo que, de ser así, en este caso se entenderá que el grupo musical ha prestado un servicio al agente comercial, y éste prestará el mismo servicio al ayuntamiento.

Por otro lado, en relación con la obligación de expedir factura, el artículo 164.º de la Ley del Impuesto señala que: "Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...)".

..//..

El consultante plantea quién debe ser el destinatario de la factura expedida por el taller y podrá deducir, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido

D27

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0335-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
12/02/2020

RESUMEN

El consultante es una persona física que desarrolla la actividad de transporte de mercancías por carretera y tiene un vehículo afecto a esta actividad que ha sufrido un siniestro estando cubierto por el correspondiente seguro.

CONTENIDO

1.- De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, el consultante desea conocer quién es el destinatario de una prestación de servicios de reparación de un vehículo asegurado, es decir, quién es el sujeto que ha de soportar la repercusión del Impuesto con ocasión de la prestación de los servicios de reparación de automóviles a efectos de la deducibilidad del Impuesto.

El apartado 2 del artículo 38 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003 (BOE de 18 de diciembre) establece lo siguiente:

“Artículo 38. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

(...)

2. Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.”.

En este sentido, el apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”.

Según reiterada doctrina de este Centro directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Asimismo, según la señalada doctrina, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a Derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (resolución de 23 de diciembre de 1986; BOE de 31 de enero de 1987).

2.- En el caso concreto de la reparación de vehículos, el destinatario de los servicios de reparación será, con carácter general, el propietario. No obstante, en el caso de que los vehículos siniestrados se encuentren asegurados por parte de una entidad aseguradora, habrá que plantearse si es esta compañía o bien el asegurado es el destinatario de los servicios de reparación.

El artículo 18 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de seguro, prevé dos sistemas de resarcimiento en caso de siniestro.

El primero de ellos consiste en el abono de una indemnización por el asegurador una vez realizadas las peritaciones oportunas. En dicho supuesto no existen dudas en cuanto al destinatario del servicio de reparación, pues es el asegurado quien contrata con el taller las reparaciones en los plazos fijados y, posteriormente, se le resarce de los daños ocasionados. En este caso, el destinatario real de las citadas operaciones es el asegurado, que en el caso concreto sería el consultante. En este supuesto, en la factura debe identificarse al asegurado, persona física o empresario o profesional, destinatario del servicio, con independencia, en cualquier caso, de quién sea la persona o entidad que efectúe el pago material de los mismos.

El segundo sistema prevé la posibilidad de que el asegurado consienta en sustituir la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. Esta situación debe entenderse equivalente cuando de la propia póliza de seguro se desprenda que la prestación comprometida es exclusivamente la reparación o reposición del objeto dañado.

..//..



Consulta DGT V0411-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
20/02/2020

RESUMEN

Persona física (disc-jockey) que es contratada para poner música en locales y/o eventos (pubs, discotecas, actos públicos al aire libre).

CONTENIDO

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado Uno.2, número 13º de la mencionada Ley, en su actual redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, dispone que:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

13º. Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.”.

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

2.- Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de “artista” por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”.

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”.

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española define al artista como:

“1. Persona que cultiva alguna de las bellas artes.

2. Persona dotada de la capacidad o habilidad necesarias para alguna de las bellas artes.

3. Persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público.”.

Por otro lado, es criterio de este Centro directivo en la Resolución vinculante de 6 de noviembre de 1986 (BOE de 27 de noviembre), lo siguiente:

“Quinto.- A efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

(...)

3º. Técnicos: Aquellas personas que, por sus específicos conocimientos, contribuyan a la representación o ejecución de los espectáculos.

..//..



Consulta DGT V0413-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
20/02/2020

RESUMEN

La consultante es una entidad pública que ha suscrito un contrato para el suministro de gel lubricante para los internos de los centros penitenciarios.

CONTENIDO

1.- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE de 28 de noviembre), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, el número 6.^º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que queda redactado de la siguiente forma:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

6.^º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.^º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.^º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.”.

Asimismo, la Ley 28/2014 referida, incorpora un nuevo apartado octavo al Anexo de la Ley, que queda redactado como sigue:

"Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.^ºc) de esta Ley.

- Las gafas, monturas para gafas graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.
- Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.
- Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.
- Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.
- Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.
- Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.
- Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.
- Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.

..//..

Tipo impositivo aplicable a la operación descrita de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

D30

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0455-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/02/2020

RESUMEN

La persona física consultante se dedica a la elaboración artesanal de bisutería para su posterior entrega al por menor. En el proceso de creación emplea arcilla polimérica que moldea a mano, hornea, lija y abrillanta, sin existir proceso mecánico ni industrial alguno. Las piezas obtenidas son únicas.

CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán 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".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 90 de la Ley 37/1992, el referido Impuesto se exigirá al tipo general del 21 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la propia Ley 37/1992.

El artículo 91, apartado uno.4, de la mencionada Ley, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

"4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

(...)".

..//..

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichos servicios

D31

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0463-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/02/2020

RESUMEN

El consultante es una persona física que presta servicios de ilusionista (mago) a organizadores de obras teatrales.

CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

En consecuencia, la persona física consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

2.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado uno. 2, número 13º, de la misma Ley, en su actual redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, dispone:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)13º. Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.".

En este sentido, la aplicación del tipo reducido precisa, por una parte, que la persona física que preste el servicio tenga la condición de artista, director o técnico, y por otra, que los destinatarios del servicio sean productores cinematográficos u organizadores de obras teatrales y musicales.

Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artista, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de "artista" por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.".

..//..

Requisitos para la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de dicho vehículo

D32

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2020



Consulta DGT V0493-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
27/02/2020

RESUMEN

La consultante que tiene una discapacidad del 33 por ciento desea adquirir un vehículo a su nombre.

CONTENIDO

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

2.- Por su parte, el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

4º. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.”.

La Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016, establece lo siguiente:

“Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.”.

A tal efecto, el número 11 de su Anexo I, dispone lo siguiente:

“A los efectos de esta ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por:

(...)

11. Vehículo para personas de movilidad reducida. Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipara a los ciclomotores de tres ruedas.”.

..//..

Jurisprudentzia
Jurisprudencia

El principio de legalidad sancionadora, los Convenios por los que la AEAT facilita información tributaria a las Comunidades Autónomas y la seguridad jurídica

Sentencia del Tribunal Constitucional 160/2019, de 12 de diciembre, Pleno, recurso 5927/2018)

J01



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 61, 2020

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

SUMARIO

- I. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SANCIONADORA
- II. CONVENIOS POR LOS QUE LA AEAT FACILITA INFORMACIÓN TRIBUTARIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

RESUMEN

La imparable proliferación de las fuentes del Derecho está generando graves problemas en el ámbito de la seguridad jurídica. Las admoniciones de los Tribunales acerca del contenido del principio de legalidad sancionadora encuentran como respuesta el vacío. Al tiempo, lo que tradicionalmente era un dato reservado y confidencial encuentra puertas abiertas por las que transitan distintas Administraciones Públicas: los Convenios entre la AEAT y las Comunidades Autónomas para el intercambio de información no deben pasar inadvertidos.

CONTENIDO

I. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SANCIONADORA

En el torbellino en que se han convertido hoy las fuentes del Derecho, asistimos con frecuencia a la remisión por el Legislador a normas reglamentarias para que las mismas regulen determinadas infracciones. Este apoderamiento al Reglamento tiene una honda raigambre en nuestro ordenamiento y tradicionalmente se hacía, previa fijación por el propio Legislador, de las bases conforme a las cuales el Reglamento podía perfilar el contenido de las conductas infractoras. El Tribunal Constitucional, mediante una consolidada doctrina, estableció los criterios conforme a los cuales ese apoderamiento a favor del Reglamento es compatible, tanto con el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) como con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

El principio de legalidad sancionadora incluye una garantía formal, en virtud de la cual el principio de reserva de ley que establece el art. 25.1) CE —«legislación vigente»— tiene una eficacia relativa en el ámbito del ordenamiento administrativo sancionador más limitada que en los tipos penales, de forma que la colaboración reglamentaria es posible «siempre que tales remisiones no posibiliten una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley».

El Tribunal Constitucional dio un paso más y nos adoctrinó también sobre la denominada garantía material inserta también en el principio de legalidad sancionadora. Así, señaló que «la pura remisión a los reglamentos [...] dificulta de tal modo el conocimiento de lo prohibido —al exigir la búsqueda de los reglamentos aplicables y de las normas que en ellos establecen obligaciones— que permite afirmar ya desde la norma de remisión, que no queda salvaguardado suficientemente el valor de la seguridad jurídica al que sirve, entre otros, la proclamación del art. 25.1 CE» (STC 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 2).

«La garantía material, en definitiva, se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones. Esto implica que la norma sancionadora permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa. No cabe, por ello, constitucionalmente, admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que su efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador.» (STC 160/2019, de 12 de diciembre, FJ 2).

..//..



Ramón Falcón y Tella
Catedrático Universidad Complutense de Madrid
Abogado

CONTENIDO

La SAP de 25 de noviembre de 2019 (ARP 2020, 72) declara que no son constitutivos de delito, y por tanto absuelve, los hechos consistentes en explotar los derechos de imagen a través de una sociedad de Madeira, a la que un jugador de fútbol había aportado dichos derechos inmediatamente antes de su fichaje por el Real Madrid. Dicho club pagó a la sociedad los derechos de imagen, sin exceder en ningún momento el 15% previsto en el apartado 2 del art. 92 de Ley 35/2006, reguladora del IRPF.

Pese a que no se excedía el límite fijado legalmente, la Agencia Tributaria había enviado una denuncia al Ministerio Fiscal por entender que se habría producido una elusión del impuesto español sobre los derechos de imagen, que al parecer la Agencia entiende que deberían haber tributado en el IRPF del jugador, aunque no los había percibido este sino la sociedad de Madeira, que según la Agencia sería simulada. Para analizar la sentencia que comentamos, conviene distinguir dos fases o momentos distintos. Por un lado, la fase o momento de cesión de los derechos de imagen a la sociedad, en que el jugador no era residente en España, sino en el Reino Unido. Y por otro lado, la fase de explotación de la imagen por la sociedad.

En cuanto a la cesión de la imagen, es claro que no tributa en España, porque el jugador era residente en el Reino Unido. Tratándose de un jugador de fútbol esta cuestión no plantea duda alguna, pues los jugadores deben asistir a entrenamientos y partidos con cierta habitualidad, y por tanto son residentes en el Estado donde radica el club en que juegan.

Desde esta perspectiva, el hecho de que se trate de un residente "no domiciliado" en el Reino Unido exige alguna aclaración. En efecto, el concepto de "domicilio" (domicile), en este contexto, no puede traducirse literalmente, pues no hace referencia al domicilio, tal como se entiende habitualmente en español, sino a un concepto propio del common law que viene a ser equivalente a nuestra "vecindad civil". En efecto, en el common law, el domicilio hace referencia a la vinculación fija y duradera con un determinado ordenamiento jurídico. El domicilio, así entendido, se adquiere por nacimiento (domicile of origin). También se consideran domiciliadas en el Reino Unido a las personas que se trasladan desde otro país y manifiestan su intención de establecerse permanentemente (domicile of choice), pero sólo a través de una "very fundamental decision" (C.I.R. v. Duchess of Portland, 54 Tax Cases 648m 650, 1981), que en el caso que nos ocupa no se ha producido. Los menores se consideran domiciliados donde lo esté quien ejerza la patria potestad (domicile of dependency).

Por tanto, el jugador que nos ocupa solo podría haber adquirido el domicilio (entendido como la "vecindad civil" en el Reino Unido) en el caso de haber optado deliberadamente por dicho domicilio. Y no puede extrañar que tal decisión no se haya producido, pues habría tenido importantes consecuencias, además de las fiscales, sobre el régimen económico del matrimonio y en el ámbito sucesorio.

Ello es así porque el "domicilio" es relevante no sólo a efectos fiscales, sino también a muchos otros efectos jurídicos, fundamentalmente en el ámbito matrimonial y sucesorio, como ocurre con la vecindad civil, aunque esta última no tiene entre nosotros consecuencias en el ámbito fiscal, salvo en algunos supuestos en que es aplicable el régimen de concierto y convenio.

En el Reino Unido el domicilio, además de muchos otros efectos que podríamos denominar "civiles", determina el gravamen por la renta mundial, cuando concurre con la residencia: sólo las personas que son residentes en el Reino Unido, y además están domiciliados, tributan por la renta mundial. En cambio, los residentes no domiciliados –conocidos como nondomiciliaries o non dom– tributan exclusivamente por las rentas obtenidas en el Reino Unido, y por las rentas que sean repatriadas desde otros países (remittance basis), como ha ocurrido en el caso que no ocupa y ocurre con la mayoría de los extranjeros.

La situación no es exclusiva del Reino Unido sino que lo mismo ocurre, dentro de la Unión Europea, en Irlanda y en Malta, que también restringen el gravamen por la renta mundial a los residentes que, además, son domiciliados, en el sentido visto de que tienen la "vecindad civil". Otros países hacen algo parecido. Por ejemplo, Filipinas solo grava por la renta mundial a los residentes que, además, tienen la nacionalidad de dicho país. Y otros países, solo aplican el criterio de la fuente, de manera que los residentes, incluso siendo nacionales, no tributan por la renta mundial.

Por tanto hemos de concluir que no existe irregularidad alguna en la situación del jugador de fútbol cuando realizó la cesión de la imagen, sin que la residencia del Reino Unido pueda considerarse forzada o simulada en cuanto que es público y notorio que fue jugador del Liverpool. El problema no es, ni puede ser, donde ha tributado una determinada renta, sino si ha existido algún impuesto que debería haber pagado en España con ocasión de la cesión de los derechos de imagen, y que se dejó de ingresar, lo que en absoluto es el caso. El hecho de que en ese momento no se haya tributado en ningún país no es en absoluto algo anómalo, sino una situación frecuente en el caso de residentes no domiciliados del Reino Unido, Irlanda y Malta, residentes no nacionales de Filipinas, residentes (aunque sean nacionales) de Uruguay, Costa Rica, y otros países que aplican exclusivamente el criterio de la fuente. Y en todos estos países también hay futbolistas.

..//..

Comentario a la Sentencia 825/2019, de 13 de junio del Tribunal Supremo relativa a la deducción de gastos originados por el uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales por parte de personas físicas

J03



Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7

Antonio F. Delgado González
Abogado.
Doctor en Derecho

Antonio M. Puntas Prado
Economista

CONTENIDO

A la fecha de nuestro escrito publicado en la sección "Opinión Profesional", con el título "La deducción de los gastos relativos a los vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas en el IRPF. De la ilegalidad del artículo 22.4 de su reglamento" en el n.º 20 del mes de noviembre del año 2019, de esta revista, el Tribunal Supremo ya había dictado la Sentencia 825/2019 de 13 de junio (RJ 2019, 2759) pero no hemos tenido noticia de ella hasta después.

Como quiera que la misma es contraria a lo en él sostenido, al menos en parte, es necesario completar lo ya publicado con este comentario a la misma.

Hemos de decir, antes de nada, que la Sentencia sólo resuelve la cuestión de la legalidad del Reglamento aunque también se refiere a la posible infracción del principio de capacidad de pago por el mismo.

En cuanto a la legalidad del Reglamento, la Sentencia, en contra de nuestro criterio, no considera que el mismo incurra en ilegalidad por quiebra del principio de jerarquía normativa.

En la página 5 de nuestro trabajo decíamos que el segundo mandato que la ley le da al Reglamento es que determine los bienes indivisibles, parcialmente afectos a la actividad, cuyo uso accesorio no impide tenerlos como afectos a los mismos.

Y en la página 6 decíamos: "Podríamos considerar que esta determinación consiste en incluir todos los bienes salvo los excluidos por él. Pero esta consideración creemos que no es posible sostenerla porque no es lo mismo determinar que excluir conforme al sentido semántico de una y otra palabra".

La Sentencia a la que nos referimos salva esa divergencia entre determinar y excluir sustituyendo la palabra determinar por concretar. (Fundamento de Derecho Cuarto n.º 2)

Esta sustitución, a nuestro juicio, no es correcta porque los significados de las palabras, determinar y concretar, son distintos conforme al Diccionario de la Lengua.

Y ha de recordarse en este punto que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Código Civil las palabras contenidas en las normas se han de interpretar, antes de nada, conforme a su sentido gramatical o semántico.

No es bueno ciertamente para el derecho y en particular para la seguridad jurídica, que las palabras tengan significados distintos en su ámbito y fuera de él.

Y ello sin perjuicio de lo que también sostenemos en la página 6 de nuestro trabajo sobre la imposibilidad de llevar a cabo esta determinación por parte del reglamento al no haber base alguna para ella en la Ley ni poderse, siquiera, aventurar la misma.

Esta ausencia de base la Sentencia no se la plantea.

Si el Reglamento no incurre en ilegalidad "ultra vires" decae también la validez de lo dicho en nuestro escrito sobre la quiebra del principio de reserva de ley por el mismo a la vista de la Sentencia que comentamos y sin perjuicio de nuestra discrepancia con la misma por las razones expuestas.

La Sentencia, como hemos dicho, también se ocupa de la posible quiebra del principio de capacidad económica, aunque no resuelva la misma, al no formar parte de su fallo.

Y también mantiene en este punto un criterio contrario al sostenido por nosotros.

Curiosamente lo hace en base a doctrina del Tribunal Constitucional que compartimos. La Sentencia cita la STC 214/1994 de 14 de julio (RTC 1994, 214).

..//..

Dietas de manutención y estancia

J04

Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7



Tribunal Supremo
29.01.2020 núm. 96/2020 (RJ 2020, 116)
Recurso de Casación, núm. 4258/2018

RESUMEN

Pues bien, aparte de exigirle al contribuyente la acreditación de circunstancias al margen de las que el reglamento exige justificar, hemos de remitirnos a lo dicho anteriormente para resolver el supuesto que nos ocupa. Prescindiendo del caso concreto, en general, la prueba de la no sujeción corresponde acreditarla al contribuyente. Pero descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se debe alterar la regla general de la carga de la prueba, puesto que conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y el deber de declaración del contribuyente, la Administración debe tener en su poder la totalidad de los datos necesarios para determinar si deben ser o no excluidos dichos gastos de manutención y por ende a la misma corresponde probar la exclusión en base a los principios de facilidad y disponibilidad de la prueba. En el caso presente, la Administración no podía recabar del contribuyente aquellos documentos y, con ellos, los datos que obraban ya en su poder; y cuando llega a la conclusión de que el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del desplazamiento, en los términos vistos, conculca el art. 9 del RIRPF (RCL 2007, 664), puesto que debió dirigirse al efecto al pagador, pues no corresponde al empleador probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, y la Administración para su acreditación debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral. Lo cual debe llevarnos a estimar el recurso de casación.

En la sentencia de instancia, se deja constancia de la condición de socio-trabajador del contribuyente, con carácter general sin concretar su grado de participación o relación. Con referencia a otros pronunciamientos señala que ello le facilita el acceso a la documentación y que correspondía al recurrente en su condición de socio-trabajador la carga de probar si las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser cualificadas como ayudas de gastos. Ciertamente tal y como se hace constar y sin un análisis suficiente y adecuado, este dato en nada altera lo dicho hasta ahora. Ciertamente si hemos puesto el acento en que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, esto es, si se condiciona la distribución de la carga de la prueba en los supuestos de facilidad o disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho, puede resultar absolutamente relevante en cuanto a la alteración de las reglas de la carga de la prueba que en razón de la posición que el socio-trabajador, o en este caso cooperativista-trabajador, ocupe en el entramado empresarial, pero ello exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados del que por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador derive los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente. En este caso, como se ha dicho, se deja constancia del crudo dato, sin justificar dicha disponibilidad o facilidad.

La UTE como sujeto pasivo del impuesto

J05

Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 7



Tribunal Supremo

30.01.2020 núm. 105/2020 (JUR 2020, 51777)

Recurso de Casación, núm. 3578/2017

RESUMEN

En primer lugar, no hay ninguna razón que obligue a considerar que "la ley" a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria deba ser, ineluctablemente, la propia de cada tributo, máxime cuando la citada Ley General se refiere a este concreto tipo de normas en otras ocasiones (como, por ejemplo, al regular en su artículo 21 el devengo o la exigibilidad de los tributos).

En segundo lugar, la Ley 19/1982, de 26 de mayo (RCL 1982, 1460), es una ley de naturaleza tributaria, pues regula "el régimen fiscal" de las entidades que nos ocupan siendo así que el artículo 7 de la Ley General Tributaria dispone expresamente –en lo que hace al caso– que los tributos se regirán por esa misma ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y "por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria".

En tercer lugar, y presupuesto que la ley de 1982 es una disposición "en materia tributaria", procede estar a sus determinaciones, entre otras a la que, en relación con el sujeto pasivo en los tributos indirectos, establece (artículo 9) que a las UTEs les corresponderá satisfacer los tributos de esa clase que correspondan "como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen", expresión que permite colegir –sin esfuerzo hermenéutico alguno– que los impuestos indirectos por las actividades que realicen las UTEs deben satisfacerse por la entidad y no por las empresas que la integran.



Tribunal Su33333premo
28.01.2020 núm. 93/2020 (JUR 2020, 31405)
curso de Casación, núm. 1875/2018

RESUMEN

Afirma la parte recurrente que aún de estar ante una prestación patrimonial de carácter no tributario, se vulneraría el principio de reserva de ley. Al respecto hemos de indicar que la garantía a la sujeción a reserva de ley queda cumplimentada cuando a más abundamiento en el caso que nos ocupa la prestación patrimonial de carácter público que analizamos es regulada por el TRLCA, siendo su naturaleza la referida y no la de tasa, como expresamente se dispone en el art. 39.1 del citado texto, debiéndose reiterar al respecto los acertados razonamientos de la sentencia de instancia al respecto, debiéndose significar que es la Ley autonómica la que ha regulado el servicio de abastecimiento de agua en alta Ter Llobregat, competencia de la Generalidad de Cataluña, configurando la contraprestación como una tarifa y no como una tasa, en el ejercicio legítimo de las potestades legislativas que le corresponde al legislador autonómico; resultando irrelevante, a los efectos que en este interesa el carácter coactivo (o no, pues de los antecedentes obrantes las entidades locales que prestan el servicio de abastecimiento de agua en baja, disponen de otras posibles fuentes de abastecimiento que no necesariamente la prestada por la Generalidad) del servicio público de abastecimiento de agua en alta, tal y como defiende la parte recurrente, en tanto que lo realmente relevante, es que la imposición sea coactiva, esto es, que la contraprestación a satisfacer por la percepción del servicio público, en el supuesto que nos ocupa el servicio público de abastecimiento de agua en alta, se haya establecido de forma unilateral, viniendo el sujeto llamado a satisfacerla obligado a su pago, tal cual ocurre en el caso examinado. Igualmente resulta superfluo la alegación que realiza la parte recurrente en el sentido de que estamos ante un ingreso de derecho público, pues ello no se corresponde con la dicción literal y sentido de la norma aplicable, en tanto que como la misma pone de manifiesto y transcribe literalmente el texto legal aplicable al caso por motivos temporales –recordad que si bien la factura se giró ya en vigor la reforma por Ley 2/2014, los precios fueron aprobados conforme a la redacción en vigor desde 28 de diciembre de 2012 a 31 de enero de 2014–, art. 39.1 del TRLAC, habla expresamente de que “Es un ingreso propio de la Generalidad el producto de las tarifas por la prestación del servicio que esta ley le encomienda”, y su disposición final 1.^a “los derechos de naturaleza económica a los que se lugar la explotación y gestión de las instalaciones que integran la red Ter-Llobregat de manera indirecta se consideran ingresos de la Generalidad, en los términos en los que se establezca en el correspondiente contrato”, lo que en modo alguno incide sobre su naturaleza jurídica, sobre la calificación, pues como tal tarifa no es más que un precio administrativo en tanto que se fija y aprueba por la Administración en función del coste del servicio, en el contexto de un concurso en el que se ha de tener en cuenta las ofertas económicas, siendo evidente que el texto viene referido al modo de gestión del servicio público, gestión indirecta, y al carácter contractual de la relación, de donde procede el ingreso, reflejando el necesario equilibrio económico del servicio a prestar, lo que queda patente de la dicción del apartado 2 del citado artículo, “Las entidades suministradoras de agua deben percibir de sus abonados el importe de las tarifas de prestación del servicio a que se refiere el apartado 1 y tienen que efectuar el ingreso a la Generalidad en la forma fijada a tal efecto. Ese importe debe destinarse al ejercicio de las competencias de la Generalidad en materia de aguas, de acuerdo con la legislación vigente”.

Tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, el principio de reserva de ley se flexibiliza, y respecto de la determinación de sus límites cuantitativos, como enseña la doctrina constitucional, resulta suficiente que se establezca por ley los criterios idóneos a partir de los cuáles sea posible la cuantificación conforme a los fines y principios de la legislación sectorial en que se inserte; a nuestro entender el art. 39.1 del TRLAC cumple sobradamente este requisito en cuanto que señala que las tarifas comprenden los costes derivados de la construcción y de la financiación de las obras de la red de abastecimiento Ter-Llobregat en la parte del coste que deba soportar la Generalidad, así como la explotación y conservación de las instalaciones que integran la red y deben ser satisfechas por todos los usuarios de agua en los municipios que reciben el servicio, ciertamente caben otras redacciones –como las posteriores– en las que se recogen los criterios con mayor detalle, pero con ello no se perjudica la suficiencia de los criterios, transparentes y explícitos, previstos en la norma aplicable que por demás posibilitan el posterior control respecto de que si las tarifas fijadas se corresponden con los costes sobre los que debe efectuarse los cálculos –al fin y al cabo en las diferentes redacciones si se encuentra presente el principio nuclear de la Directiva Marco del Agua, de recuperación de costes–.

La deducción de las cuotas del IVA sólo puede practicarse en los cuatro años siguientes desde la emisión de la factura

J07



Diario LA LEY, nº 9611, de 13 de abril de 2020

**Tribunal Superior Justicia País Vasco
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 218/2019, 2 septiembre
Rec. 392/2018**

RESUMEN

El dies a quo del plazo de cuatro años establecido para poder practicar la deducción comienza a computarse desde que nace el derecho a tal deducción.

CONTENIDO

Reconoce el TSJ que es la Hacienda Foral de Bizkaia el órgano competente para la devolución del IVA soportado de unas facturas giradas a la recurrente con anterioridad al cambio de su domicilio fiscal a Madrid y ello, porque las consecuencias del cambio de domicilio se producen desde dicha modificación.

Sentado lo anterior, rechaza la Sala la posibilidad de deducción de unas cuotas de IVA soportado por facturas emitidas en los años 2007 y 2008 en la declaración correspondiente al ejercicio 2013, por cuanto ha transcurrido el plazo de cuatro años desde que nació el derecho a su deducción computado desde que se emitieron y entregaron las facturas.

El derecho a deducir nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible, y aunque puede ejercitarse en una declaración-liquidación posterior a la relativa al período de liquidación en que se hayan soportado las cuotas deducibles, queda sujeto al plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho.

Las actas inspectoras sobre tributos pueden ser elementos probatorios en procedimientos tramitados por una Administración distinta de la que las suscribió

J08



Diario LA LEY, nº 9612, de 14 de abril de 2020

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 218/2020, 17 febrero
Rec. 878/2018

RESUMEN

El Supremo sienta criterio sobre el valor probatorio de las actas con acuerdo que podrán ser utilizadas, no como prueba autónoma en sí mismas, sino como elemento para confirmar o fortalecer la verosimilitud de las pruebas directas presentadas por el contribuyente para fijar la base imponible de otro tributo.

CONTENIDO

Las actas levantadas con ocasión de haber llegado el contribuyente y la Administración a un acuerdo suponen la formalización de una convención, perfeccionada por quienes las suscriben, una transacción para dar solución al asunto, pero también sirven para poder ser propuestas como elemento probatorio en los procedimientos que sean tramitados por una Administración distinta de aquélla que suscribió tal acta con acuerdo, aunque el alcance probatorio no será automático sino que deberá valorarse caso por caso, conforme a las reglas generales de valoración probatoria.

Va aún más allá el Supremo y sienta como criterios adicionales para otorgar valor probatorio a este tipo de actas, la necesidad de valorar también las pruebas directamente referidas a los concretos hechos o extremos que el interesado intente hacer valer ante esa otra Administración pública, siempre que dicho interesado haya aportado tales pruebas, en tiempo y forma hábil, y las pruebas que proponga y aporte esa otra Administración ante la que se quiera hacer valer dichos hechos o extremos.

En definitiva, las actas con acuerdo pueden ser utilizadas, no como prueba autónoma en sí mismas, sino como elemento para confirmar o fortalecer la verosimilitud de las pruebas directas presentadas por el interesado.

Partiendo de estas reglas estima el Supremo que en el caso fue correcta la decisión del juzgado de descartar que el acta con acuerdo suscrita con otra Administración pueda ser considerada por sí sola un medio de prueba porque la parte interesada no cumplió con la carga que le incumbía de practicar ante el Ayuntamiento prueba directamente dirigida a demostrar el concreto extremo que quería acreditar y, de esta manera, también a desvirtuar de manera eficaz su propia contabilidad que había sido utilizada por el Ayuntamiento para efectuar la cuantificación que era objeto de polémica.

El acta con acuerdo carece por si sola de valor probatorio si no va acompañada de otros medios probatorios a instancia del interesado que la invoca, concluye el Supremo.



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

Ada Tandazo Rodríguez
Tutora del Centro Universitario Ramón Areces, UNED

RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29 de la Ley 15/2012, que introduce el artículo 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas) no quebranta el principio quien contamina paga; el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua previsto en el artículo 9 de la Directiva 2000/60/CE, el principio de no discriminación previsto en el artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE ni la prohibición de ayudas de Estado impuesta por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

La Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012, de 27 de diciembre) creó varios tributos con una pretendida finalidad ambiental cuyo verdadero y único objeto consistía en obtener recursos para financiar el déficit tarifario (Rozas Valdés, 2015, apdo. 2).

De entre ellos destacan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (arts. 1 y ss.) y el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29, que introdujo un nuevo art. 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas (RD Leg. 1/2001, de 20 de julio). Dicho precepto fue desarrollado por el Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo. En adelante designaremos este tributo como «canon hidráulico».

Según el texto refundido de la Ley de Aguas, se trata de una «tasa [...] destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico» (art. 112 bis.1).

La Ley 15/2012 no limita expresamente el ámbito territorial de aplicación a las cuencas hidrográficas que transcurren por más de una comunidad autónoma (cuencas intercomunitarias), aunque su disposición final segunda establece que «lo dispuesto en el título IV [que incluye el canon hidráulico] se dicta al amparo del artículo 149.1.22.ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurren por más de una comunidad autónoma».

La cuestión fue precisada –con dudoso fundamento legal– por el artículo 1 in fine del Real Decreto 198/2015, que desarrolla la regulación del canon hidráulico: «El presente canon solo será de aplicación en las cuencas intercomunitarias».

La «base imponible [...] será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico» (art. 112 bis.4).

En cuanto al tipo de gravamen era inicialmente del 22%, después incrementado al 25,5%. Este porcentaje contrasta con el tipo del 5% del valor de otros usos del dominio público hidráulico, previsto por el artículo 112 del mismo texto refundido de la Ley de Aguas.

Tras diversas vicisitudes procesales, el Tribunal Supremo (TS) planteó la inconstitucionalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Dicha cuestión fue desestimada por el Tribunal Constitucional (TC) mediante una interpretación excesivamente laxa del principio de capacidad económica (Auto del TC 69/2018, de 20 de junio –NCJ063372–). Además, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha planteado diversas cuestiones prejudiciales sobre el impuesto sobre el valor de la producción, que aún se encuentran pendientes en el momento de redactarse estas líneas.

Por otra parte, el TS formuló varias cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad del canon hidráulico con el Derecho Europeo: el principio quien contamina paga (art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–), el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua (art. 9 de la Directiva 2000/60/CE), el principio de no discriminación (art. 3 de la Directiva 2009/72/CE) y la prohibición de ayudas de Estado impuesta (art. 107.1 TFUE).

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Exención de una pensión por incapacidad reconocida en Suiza

J10

Revista Quincena Fiscal, abril 2020, número 8



Tribunal Supremo

Sentencia de 13.02.2020 núm. 194/2020 (RJ 2020, 455)

Recurso de Casación, núm. 6718/2017

RESUMEN

En conclusión, las autoridades españolas pueden exigir que el solicitante del beneficio fiscal pretendido, como es el caso de la parte recurrente, se someta a un reconocimiento por los profesionales del EVI, como ha ocurrido en el presente caso, valorando el resultado de dicho examen de manera congruente con el resto de pruebas puestas a su disposición, y aportar la documentación precisa que debe obrar en su poder es carga del solicitante que pretende el beneficio fiscal (art. 105 Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria), debiendo tener en cuenta la autoridad española, en todo caso, los documentos e informes médicos emitidos por la institución de cualquier otro Estado miembro, también de aquel Estado que reconoció la pensión de invalidez.

Esto ha sido, cabalmente, lo acordado por la Administración tributaria, y la valoración del conjunto de la prueba reflejada en la sentencia de instancia, establece de forma indubitable que la parte recurrente no se encontraba en la situación que determinaría la calificación de incapacidad absoluta o gran invalidez conforme a la legislación española, que se requiere para la exención del art. 7.f de la LIRPF, a la fecha en que se produjo el hecho causante de la invalidez. Es importante reseñar que es ésta última fecha la que fija la situación relevante a los efectos de establecer el tipo de invalidez que correspondería en el sistema español de Seguridad Social. Es obvio que no cabe tener en cuenta los cuadros clínicos y enfermedades posteriores. La conclusión de que en la fecha relevante, la del reconocimiento de la situación de incapacidad, la parte recurrente presentaba unas limitaciones que se corresponden con el grado de incapacidad permanente total, y no con la incapacidad absoluta, es inequívoca para el Tribunal de instancia, y ese resultancia fáctica es intangible en la casación (art. 87 bis.1 LJCA (RCL 1998, 1741)). En consecuencia, la conclusión de que no resulta de aplicación la exención del art. 7.1 de la LIRPF es ajustada a Derecho.

Las operaciones ocultas en el IVA y el Impuesto sobre Sociedades. Análisis de los criterios del Tribunal Supremo a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

J11



Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9

José Daniel Sánchez Manzano
Licenciado y doctor en Derecho
Universidad de Granada
Abogado
Asesor fiscal

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Planteamiento del problema
- III. La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017
- IV. Voto particular
- IV. Imposibilidad de repercutir como eje del problema
- V. Ámbito de la regularización
- VI. La sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013
- VII. Directrices emanadas de la jurisprudencia del TJUE
- IX. Análisis
 - 1. El art. 89.TRES.2.º de la LIVA
 - 2. Extrapolación de las consecuencias al marco de la imposición sobre la renta
- X. Bibliografía

RESUMEN

El artículo analiza el criterio exteriorizado por el Tribunal supremo referido a que en supuestos de ventas "ocultas", afloradas por la inspección tributaria, el IVA debe entenderse incluido en el precio pactado. El trabajo aborda la problemática derivada en la esfera del IVA y del impuesto sobre sociedades a la luz de los criterios emanados del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) de 27 de septiembre de 2017 dilucidó un interesante problema técnico, provisto de ricas vertientes, analizando a grandes rasgos si en el caso de ventas ocultas, afloradas por la inspección tributaria, debe entenderse o no comprendido el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) en el precio realmente percibido por el vendedor.

La solución adoptada podría impactar sobre la determinación de la base imponible tanto del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) como del IVA. Además a su vez teóricamente podría cristalizar una solución única en ambos conceptos Marta impositivos o imperar una divergente en cada terreno.

El supuesto analizado consistía en un caso de fraude "tosco" o primario de ventas "en negro" en que ni existía declaración del IVA devengado, ni obviamente se habían cumplimentado las obligaciones de contabilización o facturación, cristalizando "ventas en B". A tal efecto la inspección regularizó repercutiendo el IVA tomando como base imponible toda la contraprestación aflorada y considerando implícitamente la misma integralmente como ingreso a efectos del IS. En principio tal solución se acopla armoniosamente con las ordinarias coordenadas técnicas operativas en nuestro ordenamiento.

Sin embargo, por el contrario, el TS ha concebido, reconociéndose atenazado por variables interpretativas suministradas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), que la renta aflorada ya debe entenderse comprensiva de las cuotas de IVA y que tal solución debe resultar operativa en el IS reduciéndose el ingreso gravado en el importe del IVA "incluido". Resulta primordial pues profundizar en el basamento jurídico de una solución que objetivamente inhibe el juego de coordenadas jurídicas ordinarias.

Si utilizamos un ejemplo básico en el supuesto de que se "ocultasen" ventas por importe de 10.000, en principio armoniosamente el vendedor debiera repercutir el IVA (supongamos que al tipo de gravamen general del 21%) por 2.100,00 y cobrar al cliente 12.100,00 euros. La base imponible del IVA coincidiría con el ingreso a efectos del IS o sea ascendería a 10.000,00 euros. Sin embargo, según la solución refrendada por el TS, si la venta aflorase con motivo de una regularización tributaria, tendríamos que extraer la base imponible del IVA del importe líquido cobrado (10.000,00/1,21=8.264,46) y sobre tal importe detectar una cuota de IVA repercutido (8.264,46 X 21% = 1.735,54). En el IS el ingreso consistiría asimismo en 8.264,46.

..//..

Exención de la viviendas declaradas protegidas por la Comunidad Autónoma cuando los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial

J12



Revista Quincena Fiscal, mayo 2020, número 9

Tribunal Supremo

Sentencia 26.02.2020 núm. 281/2020 (RJ 2020, 614)

Recurso de Casación, núm. 6474/2017

RESUMEN

Dicho de otro modo, cabe que las Comunidades Autónomas disciplinen su régimen de protección en materia de vivienda en los términos que, de acuerdo con las prescripciones legales, tengan por conveniente; cabe también que diferencien al respecto las modalidades de protección que entiendan procedente e, incluso, que definan las condiciones específicas de acceso al sistema como mejor consideren necesario para el desarrollo de la política de protección social que pretenden llevar a efecto. Pero lo que no es posible en un régimen –como el nuestro– que se sustenta en el principio de legalidad tributaria es determinar, a través del establecimiento de variados regímenes de viviendas protegidas, la aplicación de una exención tributaria reconocida por la ley formal en unas condiciones específicas y concretas, definidas por una norma (estatal) que es la que ha fijado “los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios”.

Lo expresa muy bien la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero: “es irrelevante que en nuestro caso la Comunidad haya otorgado una u otra calificación a las viviendas resultantes de la obra nueva con arreglo a su propia normativa”, pues “su intervención a los efectos de la exención tributaria se ciñe a dictar el acto de calificación y declarar formalmente que las viviendas de nueva construcción se encuentran sometidas a un régimen de protección”. Y es que, concluyen los jueces a quo, “la comprobación de si tales viviendas se ajustan a los requisitos de las VPO de precio, superficie e ingresos de los adquirentes reenvía a la normativa estatal”.

Debe añadirse a lo expresado en la citada sentencia que, en el presente caso, el recurrente invoca normativa estatal derogada –como el Decreto 2114/1968, de 24 de julio–, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial, texto refundido aprobado por Decretos 2131/1963, de 24 de julio, y 3964/1964, de 3 de diciembre (sic). Ciertamente, la legislación estatal de referencia para establecer los parámetros a cuya sujeción se supedita la posibilidad de exención objetiva debe ser la vigente al tiempo del devengo, no disposiciones anteriores.

La exención de los gastos de locomoción, manutención y estancia, una cuestión de prueba

STS núm. 96/2020, de 29 enero (RJ 2020, 116)

J13



Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 961, 2020

Carlos Jericó Asín
Print and ProView Con tent

CONTENIDO

Una vez que se han cumplimentado por retenedor y perceptor los deberes formales a los que vienen obligados, corresponde a la Administración la carga de la prueba de la sujeción al IRPF de estas asignaciones. En principio, bastaría con justificar la inexistencia del desplazamiento, o que el mismo lo fue por una razón o motivo ajeno a la actividad económica o trabajo que se presta. Y esto no debería ser difícil. A la Administración le sería suficiente con el análisis de los documentos que ya obran en su poder fruto de la acreditación que le corresponde al pagador. Además, se puede valer de todos los medios de pruebas que tiene autorizados.

El pagador es el que debe acreditar el día y lugar del desplazamiento, su razón o motivo. El contribuyente no asume más deber que cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por la empresa. De no resultar suficientes para la Administración a efectos de discernir sobre la sujeción o no de asignaciones deberá dirigirse al empleador para acreditarlo.

No es al profesional al que corresponde probar la realidad de sus desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF. Es la Administración quien para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a justificar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

En el presente caso, la Administración parece que no podía recabar del contribuyente los documentos y datos exigidos. Es entonces cuando llega a la conclusión de que el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del mismo. Con este modo de proceder, y en los términos vistos, conculca el art. 9 del RIRPF. Debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

Podría resultar determinante para la alteración de las reglas de la carga de la prueba la posición que el socio-trabajador, o en este caso cooperativista-trabajador, ocupa en el entramado empresarial. Es lógico, esa condición le facilitaría el acceso a la documentación. Pero en este caso no ha sido así, no se ha probado dicho requerimiento. Por lo tanto, si las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser cualificadas como ayudas de gastos, no cambia nada.

Sólo las retenciones practicadas sobre los salarios cobrados pueden deducirse por el trabajador en IRPF

J14



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 61, abril 2020

**Tribunal Económico-Administrativo Central
Resolución de 10 febrero 2020
Rec. 1057/2019**

CONTENIDO

La empresa para la que trabajaba el contribuyente no le pagó los salarios correspondientes a varios meses que fueron satisfechos finalmente por parte del FOGASA y se cuestiona si la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención.

Declara el TEAC que si determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas, aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

Con esta premisa, lo que se pretende es exigir al perceptor el ingreso de una cantidad consignada como retención en su autoliquidación, que no puede tenerse por un pago a cuenta del impuesto ni, por tanto, ser deducida por aquél dado que, por disposición de la ley, ni la obligación de retener había nacido ni, en consecuencia, el ingreso de su importe por el pagador era debido.

No se puede invocar la doctrina del Tribunal Supremo que proscribe el enriquecimiento injusto en favor de la Administración y a la que alude el TEAR en su resolución.

Ya ha sido superado el planteamiento de considerar la obligación de retener como una obligación autónoma que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente y en virtud del cual si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas.

Se podría plantear si no se le exige a la entidad pagadora la retención que debió practicar e ingresar en su día podría el perceptor -que cumplió con la obligación principal al no deducirse las retenciones no soportadas- solicitar la rectificación de su autoliquidación para consignar, la retención que debió haberle sido practicada instando la devolución de su importe, de manera que se produciría también en este caso un defecto de imposición, pero esta posibilidad sólo opera cuando las rentas han sido satisfechas, lo que a sensu contrario implica que la no exigencia de las retenciones a la entidad pagadora no conlleva, en ningún caso, un defecto de imposición.