

ZAZAB/BIDAT

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



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

Urrioi-octubre
2020

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

EKONOMIA ETA OGASUN SAILA / DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
EUSKO JAULARITZA / GOBIERNO VASCO

218 Zk. — N° 218
2020 URRIA/OCTUBRE 2020

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

ÓSCAR DEL AMO GALÁN

- AO1** Bonificación en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para vehículos históricos y antiguos
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

JORGE GARCÍA FUSTÉ

- AO2** La tributación en el IVA de las importaciones de bienes de escaso valor a partir de 1 de julio de 2021
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

GIULIO ALLEVATO — ANTONIO DE VITO

- AO3** Regular el sector financiero mediante la fiscalidad: consecuencias deseadas y no deseadas del Impuesto sobre las Transacciones Financieras
Cuadernos de Información Económica, N.º 278 (septiembre-octubre)

JAVIER LASARTE

- AO4** Régimen fiscal actual de los planes de pensiones
BIT plus, N.º 247, 2020

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

- AO5** El principio de una buena administración en materia tributaria
Civitas. Revista española de derecho financiero, N.º 186, 2020

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

- AO6** Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria
Civitas. Revista española de derecho financiero, N.º 186, 2020

ROSA LITAGO LLEDÓ

- AO7** La creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo
Civitas. Revista española de derecho financiero, N.º 186, 2020

-
- A08 JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA**
Alternativas a la eliminación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el diferente trato tributario a parientes por consanguinidad y afinidad
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 186, 2020
-
- A09 PABLO BENÍTEZ CLERIE**
La incorporación al Impuesto sobre Sociedades español de las asimetrías híbridas. Transposición de la Directiva ATAD II
Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020
-
- A10 JORGE DE JUAN CASADEVALL**
Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria
Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020
-
- A11 UBALDO GONZALEZ DE FRUTOS — VIRGINIA GONZÁLEZ BURGOS**
Luces y sombras del Impuesto Digital
Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020
-
- A12 EVA MARÍA COBEÑA RONDÁN**
Ejecución de la responsabilidad civil derivada de delito: la intervención de la Administración Tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia. El cumplimiento voluntario y la vía de apremio de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública
Diario LA LEY, nº 9709, de 5 de octubre de 2020
-
- A13 MANUEL RIVERO GONZÁLEZ**
El delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales
Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 963, 2020
-
- A14 LAURA PLA — LOURDES MARTÍNEZ**
La nueva Directiva de régimen general de los impuestos especiales
Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 964, 2020
-
- A15 MANUEL BENÍTEZ PÉREZ**
Análisis del impacto de la Covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas
Quincena fiscal, Nº 12, 2020
-
- A16 JUAN FRANCISCO RODRÍGUEZ AYUSO**
Supervisión y control del tratamiento de datos personales en el ámbito de la administración tributaria: la figura del DPD
Quincena fiscal, Nº 12, 2020
-
- A17 JORGE MARTÍNEZ-VÁZQUEZ — EDUARDO SANZ-ARCEGA**
● ¿Puede el borrador mejorar el cumplimiento tributario?
Los efectos del programa Renta Web desde una perspectiva de sociología tributaria
REIS: Revista Española de Investigaciones Sociológicas, Nº 172, 2020
-
- A18 ISABEL NOVO CORTI — CARMEN DÍAZ ROLDÁN — SANTOS M. RUESGA BENITO**
● Presión y fraude fiscales, predisposición a pagar impuestos y satisfacción personal en España
REIS: Revista Española de Investigaciones Sociológicas, Nº 172, 2020
-
- A19 ÓSCAR JIMÉNEZ MORIANO**
● El delito de fraude fiscal
Diario LA LEY, nº 9712, de 8 de octubre de 2020
-
- A20 IÑAKI ALONSO ARCE**
● Las propuestas fiscales de la Comisión Europea en materia de imposición directa en perspectiva
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-

-
- JAVIER ARMENTIA BASTERRA**
A21 Guía práctica del Impuesto sobre el Patrimonio en Euskadi
El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco (I)
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-
- MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO**
A22 Compliance: perspectiva plural y fiscal
Compliance y responsabilidad penal del asesor fiscal
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-
- MANUEL LUCAS DURÁN**
A23 Compliance: perspectiva plural y fiscal
Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-
- JUAN CALVO VÉRGEZ**
A24 Alcance de las principales iniciativas internacionales e internas destinadas a mejorar las buenas prácticas tributarias
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-
- ISAAC MERINO JARA**
A25 Prestaciones de servicios y ventas a distancia de bienes
Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020
-
- ANA ISABEL MARTÍN VALERO**
A26 El procedimiento sancionador en materia tributaria: tramitación separada y consecuencias procedimentales
Actualidad Administrativa nº 10, octubre 2020
-
- PABLO CHICO DE LA CÁMARA — GUILLERMO JOSÉ VELASCO FABRA**
A27 ¿Asistimos a un «jaque mate» de las instituciones europeas al modelo 720, se trata de simples «salvas» de la artillería comunitaria para celebrar estas nuevas prerrogativas de la administración española? Análisis del caso a la luz del principio de proporcionalidad
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020
-
- CARMEN BANACLOCHE PALAO**
A28 Adaptación de la normativa fiscal a los diferentes vínculos familiares en un contexto de multiculturalidad
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020
-
- JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS**
A29 Los impuestos a la producción de energía eléctrica y el derecho comunitario
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020
-
- HELENA PUJALTE MÉNDEZ-LEITE**
A30 Los dos pilares que amenazan los fundamentos del Derecho tributario internacional
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020
-
- MANUEL BENÍTEZ PÉREZ**
A31 El régimen fiscal español de los trabajadores impatriados
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020
-
- JUAN CALVO VÉRGEZ**
A32 El nuevo Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Estados Unidos. Principales novedades y cuestiones de interés
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 14, 2020
-
- JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS**
A33 El impuesto sobre determinados servicios digitales
Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 14, 2020
-

A34

DAVID SILVA GARCÍA

Incentivos para promover la investigación y el desarrollo tecnológico con especial referencia al régimen fiscal del «Patent Box»

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 14, 2020

ADMINISTRAZIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

DO 1 Impuesto sobre Sociedades. Baja provisional en el índice de entidades

Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

CONSULTA DGT V2509-20

DO 2 El suministro de libros electrónicos, por ejemplo, mediante la descarga de los mismos a través de una página web, constituye una prestación de servicios por vía electrónica que debe tributar al tipo del 4%

Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

CONSULTA DGT V1815-20

DO 3 Recibir la prestación extraordinaria por reducción en la facturación tras la declaración del estado de alarma no obliga a darse de baja en la actividad

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V1845-20

DO 4 La DGT examina los requisitos exigidos para aplicar bonificaciones a la venta de la vivienda habitual ocupada contra la voluntad del propietario

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V1913-20

DO 5 Requisitos exigidos para que la quita obtenida sobre un préstamo concedido por un banco no tribute en Renta

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V1983-20

DO 6 Un turista que por motivo del estado de alarma supere los 183 días de estancia en el territorio español podría tributar en IRPF como residente

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V2262-20

DO 7 Incidencia en el IRPF del contribuyente de la devolución de las prestaciones por desempleo cuyo cobro deviene indebido

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V1277-20

DO 8 IVA: relaciones entre una sucursal española y su matriz británica tras el fin del periodo transitorio del Brexit

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V2056-20

DO 9 Las clínicas dentales no pueden aplicar el tipo del 0% a las compras de mascarillas

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

CONSULTA DGT V2070-20

D10 La adquisición de material sanitario por las Administraciones a tipo 0% se documenta en factura como operación exenta

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020



-
- D11 CONSULTA DGT V2081-20**
Los Parlamentos autonómicos también aplican el tipo del 0% del IVA en las compras de material sanitario para proteger a sus trabajadores
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020
-
- D12 CONSULTA DGT V2237-20**
La aplicación del tipo cero de IVA para las entregas de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19 incluye a los Colegios profesionales
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020
-
- D13 CONSULTA DGT V2243-20**
La consultante es la entidad cabecera de un grupo empresarial que tiene como objeto social el transporte sanitario consistente en el traslado de personas enfermas, accidentadas, impedidas, incapacitadas y pacientes de hospitales, entre otros. Consideración de la entidad consultante como "clínica o centro hospitalario" a efectos de la aplicación del tipo del 0 por ciento en las adquisiciones de material sanitario en virtud del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D14 CONSULTA DGT V2244-20**
El consultante es titular de una oficina de farmacia, estando acogido al régimen especial de recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido y realiza entregas de material contemplado en el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020 a pacientes que las demandan además de a entidades de Derecho Público. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D15 CONSULTA DGT V2262-20**
El consultante cobró indebidamente prestaciones por desempleo por lo que se ha procedido a devolver dichos importes de forma fraccionada a lo largo de varios años. Tributación en el IRPF de la devolución de las prestaciones por desempleo
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D16 CONSULTA DGT V2287-20**
El consultante ejerce desde septiembre de 2019 una actividad profesional que le obliga a desplazarse 100 kilómetros de su vivienda habitual, donde reside con su esposa y dos hijos. Ha decidido alquilar una casa cerca de la zona de trabajo para quedarse a dormir algunos días de la semana. Desde el punto de vista del IRPF, ¿cuál sería su vivienda habitual?
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D17 CONSULTA DGT V2320-20**
La entidad consultante se dedica a la compraventa de vehículos. Una vez efectuada la venta del vehículo en el plazo de un año, si el nuevo titular procede a la baja temporal o definitiva del vehículo ¿se mantiene la exención practicada por la compraventa o debe procederse a la liquidación del impuesto?
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D18 CONSULTA DGT V2342-20**
La consultante tiene 91 años, con un grado II de dependencia reconocido, y está ingresada en una residencia geriátrica privada. La consultante no percibe ningún tipo de prestación ni tiene plaza en una residencia pública. Paga el importe de la residencia donde está ingresada (2.200 euros al mes), con su pensión de jubilación y los pagos periódicos de una renta vitalicia. Si tiene alguna deducción en cuota por dicho gasto
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-
- D19 CONSULTA DGT V2345-20**
El consultante participa en diversos juegos de apuestas de "Loterías y Apuestas del Estado", realizando las apuestas conjuntamente con otras personas con las que distribuye el importe de los premios, si bien las apuestas las realiza utilizando una cuenta bancaria de su titularidad. Tributación de los premios compartidos obtenidos
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020
-

CONSULTA DGT V2375-20**D20**

La consultante es una fundación sin ánimo de lucro que ha adquirido tabletas para posteriormente donar estos dispositivos electrónicos al área sanitaria para que los pacientes aislados por COVID-19 pudieran comunicarse con sus seres queridos con el fin de paliar su ansiedad. Si a la adquisición de dichas tabletas por la consultante les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020

CONSULTA DGT V2455-20**D21**

La entidad consultante es una asociación de instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones. La disposición adicional vigésima del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, y el artículo 23 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, regulan la disponibilidad excepcional de los planes de pensiones en diversas situaciones derivadas de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, durante un determinado plazo y con un límite máximo de importe disponible

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020

CONSULTA DGT V2616-20**D22**

El consultante es propietario de unos apartamentos que van a ser destinados al alquiler de uso turístico. Los apartamentos estarán dotados de todo lo necesario para una confortable estancia, y se prestará servicio de limpieza y cambio de ropa de camas a la entrada y salida de los huéspedes. Pregunta si es correcta la clasificación de dicha actividad en el grupo 685 del impuesto, "Alojamientos turísticos extrahoteleros"

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020

AURORA SAN SEBASTIÁN CARRERA**D23**

No sujeción a IVA de la puesta a disposición de vehículos a los empleados si tiene carácter de prestación gratuita

Forum Fiscal Nº 268, octubre 2020

JURISPRUDENTZIA JURISPRUDENCIA

BERNARDO VIDAL MARTÍ**JO1**

Exención por reinversión en la permuta de la vivienda habitual por construcción futura
Sentencia nº 1004/2020 de 16 de julio de 2020 del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en recurso de casación contencioso-administrativo (nº. 5076/2017)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

V. ALBERTO GARCÍA MORENO**JO2**

Ventas ocultas y consecuencias tributarias. La tributación en la imposición directa: ¿Son o no son con IVA incluido, las referidas ventas ocultadas?
Sentencia del Tribunal Supremo nº 357, de 30 de junio de 2020, Sala Segunda, de lo Penal (rec. 258/2019)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**JO3**

Concepto de "sujeto pasivo". Persona que ejerce la profesión de abogado. Resolución judicial firme. Principio de fuerza de cosa juzgada. Alcance de este principio en el caso de que dicha resolución sea incompatible con el Derecho de la Unión

Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**JO4**

Paga por IVA el alojamiento de servidores para suministro de conexiones electrónicas a clientes en centros de datos ajenos

Diario LA LEY, nº 9708, de 2 de octubre de 2020

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO**JO5**

Procede la anulación inmediata de las liquidaciones del IBI cuando se anula la valoración catastral (Análisis del STS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 6950/2018)

Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020



-
- J06 CLAUDIO GARCIA DIEZ**
¿Hacia la administrativización del delito fiscal? (Análisis de la STS de 2 de octubre de 2019, rec. núm. 708/2018)
Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020
-

- J07 TRIBUNAL SUPREMO**
El Supremo interpreta que el artículo 217. 1 LGT ampara la revisión de una liquidación por Sucesiones firme por contraria a la doctrina de la Unión
Diario LA LEY, nº 9709, de 5 de octubre de 2020
-

- J08 TRIBUNAL SUPREMO**
El Supremo reafirma su nueva doctrina sobre la exención en IRPF de la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020
-

- J09 TRIBUNAL SUPREMO**
Límites a la ejecutividad de una deuda tributaria cuando reclamada en reposición no se resuelve por resolución expresa
Diario LA LEY, nº 9710, de 6 de octubre de 2020
-

- J10 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**
Una prueba obtenida en el marco de un procedimiento penal puede ser utilizada después en un procedimiento administrativo tributario
Diario LA LEY, nº 9711, de 7 de octubre de 2020
-

- J11 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**
Los servicios de explotación de cajeros automáticos en el IVA. El asunto Cardpoint (C-42/18)
Quincena fiscal, Nº 12, 2020
-

- J12 SANDRA GONZÁLEZ DE LARA MINGO**
Nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la extensión de los efectos de una sentencia firme en materia tributaria
Actualidad Administrativa nº 10, octubre 2020
-

- J13 TRIBUNAL SUPREMO**
No está sujeta a IVA la venta por jubilación de la licencia de taxi pese a que no se transmita también la titularidad del vehículo
Diario LA LEY, nº 9725, de 28 de octubre de 2020
-

DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN OCTUBRE 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic1020.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida1020.pdf



TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (SEPTIEMBRE 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/monitor_indicadores_2020_septiembre.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/adierazleen_monitoreo_2020_iraila.pdf

Artikuluak

Artículos

Bonificación en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para vehículos históricos y antiguos

A01



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

Óscar del Amo Galán
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Regulación legal de la bonificación para vehículos históricos y antiguos
- III. Vehículos históricos
- IV. Vehículos antiguos
- V. Cambio de municipio del vehículo

RESUMEN

En este estudio vamos a analizar la bonificación en el Impuesto de circulación para los vehículos calificados de históricos y para los vehículos antiguos. Veremos los aspectos más relevantes de dicha bonificación. Desglosaremos los requisitos para que un vehículo pueda ser calificado como histórico y, en cuanto a los vehículos antiguos, explicaremos el cómputo de la antigüedad del vehículo. Finalmente, analizaremos los efectos de un cambio de municipio en la aplicación de la bonificación.

CONTENIDO

I. Introducción

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM), conocido popularmente como Impuesto de circulación, es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas.

En el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 (en adelante, TRLRHL), se establecen supuestos de no sujeción, de exención y bonificaciones para este impuesto. Dentro de estas últimas, vamos a analizar la bonificación que se prevé para los vehículos calificados como históricos y para los vehículos antiguos.

Veremos los aspectos más relevantes de dicha bonificación. Desglosaremos los requisitos para que un vehículo pueda ser calificado como histórico y, en cuanto a los vehículos antiguos, explicaremos el cómputo de la antigüedad del vehículo.

Y, finalmente, analizaremos los efectos de un cambio de municipio del vehículo en la aplicación de la bonificación.

II. Regulación legal de la bonificación para vehículos históricos y antiguos

El IVTM está regulado en los artículos 92 a 99 del TRLRHL.

El artículo 92 regula la naturaleza y hecho imponible del IVTM de la siguiente manera:

«1. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

2. Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

3. No están sujetos a este impuesto:

a) Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.

b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.»

Por su parte, el artículo 95, tras regular la cuota, prevé tres bonificaciones de carácter potestativo, que pueden establecer los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal, en los siguientes términos:

..//..

La tributación en el IVA de las importaciones de bienes de escaso valor a partir de 1 de julio de 2021

A02

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020



Jorge García Fusté
Responsable del Área Fiscal en los Servicios Jurídicos del grupo Correos
Profesor Asociado en el departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

- I. Introducción
- II. A modo de recordatorio: la tributación indirecta de las importaciones en la Unión Europea
- III. Las exenciones en las importaciones de bienes de escaso valor y de pequeños envíos
- IV. La supresión de la exención en el IVA de las importaciones comerciales de bienes de escaso valor: razones de una decisión
- V. Algunas consecuencias de la supresión de la exención en el IVA de las importaciones comerciales de bienes de escaso valor
- VI. Medidas de simplificación establecidas en la Directiva 2017/2455 para la realización de los trámites aduaneros en las importaciones comerciales de bienes de escaso valor
- VII. Normativa de desarrollo de las medidas descritas
- VIII. Algunas consideraciones sobre las novedades descritas
- IX. Conclusiones

RESUMEN

La normativa comunitaria regula una serie de exenciones en el IVA para las importaciones de envíos de pequeño valor. Desde hace tiempo la Unión Europea ha venido considerando que la aplicación de estas exenciones se puede estar realizando, en ocasiones, de manera fraudulenta, y que dichas exenciones pueden estar generando distorsiones en la competencia y una significativa pérdida de recaudación. Estas circunstancias se ven agravadas por el auge del comercio electrónico. Como consecuencia, la Unión Europea aprobó el 5 de diciembre de 2017 la Directiva 2017/2455, del Consejo, que suprime una parte importante de este beneficio fiscal y aprueba varios regímenes especiales para la tributación de determinadas importaciones. La entrada en vigor de esta reforma estaba prevista para el 1 de enero de 2021. Sin embargo, como consecuencia de la pandemia del COVID-19, finalmente tendrá lugar el 1 de julio de 2021. En este estudio exponemos cuál será la tributación en el IVA de las importaciones de envíos de escaso valor a partir de esa fecha.

CONTENIDO

I. Introducción

Es conocido que las compras por Internet de bienes procedentes de terceros países están ganando cada vez más cuota de mercado. Sin embargo, los pasos que la Unión Europea está dando para garantizar la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA» en lo sucesivo) de todas las importaciones que esas operaciones generan desde el punto de vista de la normativa del impuesto, parece que pasan un tanto desapercibidos.

Pese a ello, esos pasos están aproximándose poco a poco a su destino final, puesto que la Unión Europea ya ha dictado algunas normas jurídicas para reformar el marco legal que regula el tratamiento en el IVA de determinadas importaciones de bienes, y esas normas tienen establecida una fecha para su entrada en vigor.

La citada reforma va a obligar, tanto a los Estados miembros como a los operadores económicos, a hacer determinados ajustes para que todas las importaciones derivadas de compras efectuadas a empresas de bienes procedentes de países o territorios terceros (que, de manera muy simplificada, son aquellos no pertenecientes a la Unión Europea) queden gravadas, sin excepción, por el IVA. La reforma, además, hace un especial hincapié en las compras efectuadas en el mundo del comercio electrónico. Y esos cambios, evidentemente, van a afectar también a los importadores, condición que puede recaer, sin ir más lejos, en el amable lector cada vez que decida efectuar una compra por Internet a un país tercero.

Sin embargo, recientemente, y por decisión del Consejo de la Unión Europea, la entrada en vigor de estas normas, que estaba inicialmente prevista para el 1 de enero de 2021, ha quedado pospuesta al 1 de julio del mismo año como consecuencia de la pandemia del COVID-19.

..//..

Regular el sector financiero mediante la fiscalidad: consecuencias deseadas y no deseadas del Impuesto sobre las Transacciones Financieras

A03



Cuadernos de Información Económica, N.º 278 (septiembre-octubre)



Giulio Allevato
Catedrático adjunto de Derecho Fiscal en la IE University
IE Law School

Antonio De Vito
Catedrático adjunto de Contabilidad en la IE University
IE Business School

SUMARIO

- Marco teórico del impuesto sobre las transacciones financieras
- Propuesta de la Comisión Europea relativa a un impuesto sobre las transacciones financieras
- Diseño del ITF y aspectos relacionados
- Propuesta para un impuesto sobre las transacciones financieras en España
- Consideraciones finales
- Referencias

CONTENIDO

La fijación de impuestos regulatorios para paliar las externalidades negativas que se producen en los mercados financieros ha dado lugar a distintas propuestas como la realizada por la Comisión Europea en 2011 o la formulada por el gobierno de España en febrero de 2020. Este trabajo revisa la teoría económica relativa a los impuestos sobre las transacciones financieras (ITF) y desarrolla un análisis de las consecuencias económicas de tales impuestos. Se argumenta que la implementación del ITF podría provocar un aumento importante del coste de capital de las empresas, así como riesgos de deslocalización y de sustitución, con efectos perjudiciales para la inversión y el crecimiento económico. Asimismo, se analizan las dificultades que plantean al regulador el diseño y la implementación de este tipo de impuestos -especialmente si se realiza de forma unilateral-, prestando atención al actual estado de situación dentro de la UE y en España. En el caso de adoptarse, la promulgación de un impuesto sobre las transacciones financieras debería ser el resultado de la cooperación multilateral de los países europeos, aunque las expectativas sobre la viabilidad de un acuerdo al respecto son muy escasas.

La huella dejada por la crisis financiera de 2007-2009 llevó a los responsables de la política económica, académicos y reguladores a estudiar posibles herramientas públicas para mejorar la estabilidad financiera e impedir nuevas turbulencias financieras. Las propuestas han ido desde la tradicional regulación directa a base de normas y control, hasta la imposición de tributos regulatorios para hacer frente a las externalidades negativas típicamente asociadas a las crisis financieras (es decir, una excesiva toma de riesgos).

Las externalidades negativas existen cuando los agentes económicos no asumen en su totalidad los costes de sus acciones. De ahí que el coste soportado por la sociedad en su conjunto sea mayor que el soportado por el agente responsable de la actividad al cual se debe la externalidad. En la práctica, las externalidades negativas dan lugar a fallos de mercado, ya que los agentes económicos no internalizan íntegramente los costes generados por las mismas.

La teoría demuestra que cuando es posible comerciar sobre las externalidades y los costes de transacción son lo suficientemente bajos, puede alcanzarse un resultado eficiente en el sentido de Pareto a través de la negociación, con independencia de la asignación inicial de bienes entre los agentes (Coase, 1960). No obstante, estas hipótesis no suelen cumplirse a menudo (p. ej., porque los costes de transacción rara vez son lo suficientemente bajos para permitir una negociación eficiente). Así, en determinadas circunstancias, podría ser deseable que el regulador interviniere y regulase. Una forma de hacerlo es mediante un impuesto al agente económico responsable de generar la externalidad negativa. Ello hará que su coste marginal de producción aumente y, consiguientemente, que su producción —a la que está vinculada la externalidad— disminuya. Además, el uso de los impuestos regulatorios para paliar las externalidades negativas en los mercados financieros también podría cumplir un segundo objetivo, el de aumentar los ingresos recaudados con los que financiar posibles rescates futuros de los bancos.

En el presente trabajo, nos centramos en el impuesto sobre las transacciones financieras (en adelante, ITF), como herramienta para abordar las externalidades negativas en los mercados financieros. Aunque podría ser tentador para el regulador utilizar su potestad tributaria tanto para incrementar los ingresos como para regular las entidades financieras, sostenemos que la promulgación de impuestos sobre las transacciones financieras no ha de ir exenta de prudencia. De hecho, tras presentar un análisis del marco teórico sobre los efectos del ITF, apuntaremos varias consecuencias económicas que podrían surgir a raíz de la implementación de dicho impuesto. En un apartado posterior, profundizaremos en los retos a los que podría enfrentarse el regulador durante el diseño de un ITF.

..//..



Javier Lasarte
Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide
Sevilla

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. RÉGIMEN FISCAL ACTUAL
3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS APORTACIONES O CONTRIBUCIONES DE LOS PROMOTORES A LOS PLANES
4. LÍMITES A LAS APORTACIONES DE PARTÍCIPES Y PROMOTORES A LOS PLANES DE PENSIONES
5. LÍMITES DE LAS REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IRPF DEL PARTÍCIPLE POR LAS APORTACIONES. POSIBLE PÉRDIDA DE LAS REDUCCIONES
6. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PRESTACIONES A PARTÍCIPES Y BENEFICIARIOS
7. ADELANTO DE LAS PRESTACIONES POR CAUSAS EXTRAORDINARIAS DE DESEMPLEO DE LARGA DURACIÓN O ENFERMEDAD GRAVE
8. NUEVOS SUPUESTOS DE ADELANTO DE PRESTACIONES
9. COVID-19: ADELANTO DE PRESTACIONES A CAUSA DE SITUACIONES DE DESEMPLEO TEMPORAL O CESE DE ACTIVIDAD
10. EL DEFENSOR DEL PARTÍCIPLE
11. CUADROS DEL RÉGIMEN FISCAL VIGENTE DE APORTACIONES Y PRESTACIONES DE LOS PLANES DE PENSIONES
12. ALGUNAS CONCLUSIONES

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

El principal objetivo de estas páginas es exponer el régimen fiscal vigente en 21 de junio de 2020 de los planes de pensiones, centrando la atención en los puntos siguientes:

-Contribuciones o aportaciones que pueden hacer sus promotores y partícipes, así como terceras personas vinculadas o relacionadas con estos últimos.

-Prestaciones que partícipes y beneficiarios pueden recibir de tales planes una vez que se hayan producido las contingencias previstas o las situaciones extraordinarias que pueden permitir hacer efectivo el derecho a su percepción.

1.1 LAS NORMAS

En primer lugar debe citarse la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que sigue en vigor, así como a su Reglamento, contenido en el Real Decreto 439/2007. Pero a esta Ley se le han hecho una serie de modificaciones puntuales por múltiples disposiciones posteriores que afectan al ámbito de este estudio, especialmente por la Ley 26/2014 y los Reales Decretos-leyes 3/2020, 11/2020, 15/2020 y 16/2020, cuyos planteamientos y contenidos comentaremos más adelante. Esos cambios normativos específicos completan por tanto la perspectiva del régimen fiscal actual de los planes de pensiones.

En cuanto a su Reglamento, no ha habido modificaciones sustantivas que afecten directa o significativamente a las cuestiones analizadas. Debemos recordar también que durante este periodo 2006- 2020 siguen en vigor el Real Decreto Legislativo 1/2002, que contiene el Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones (lo citaremos por simplificación como Texto Refundido de Planes y Fondos), así como su Reglamento aprobado por el Real Decreto 304/2004.

Este Texto Refundido ha sido igualmente objeto de modificaciones durante esos años y, además, ha sufrido la incidencia directa de otras disposiciones que ni siquiera se insertan en el mismo aunque pertenezcan a su ámbito material. Afectan a este estudio, en particular, las introducidas por la propia Ley 35/2006 del IRPF, así como por las Leyes 1/2013 y 25/2015, a las que nos referiremos en su momento, y por los Reales Decretos-leyes de 2020 antes citados.

..//..



Diego Marín-Barnuevo Fabo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Antecedentes del principio de buena administración
- III. La regulación del principio de buena administración en la carta de derechos fundamentales de la unión europea
- IV. El principio de buena administración en derecho administrativo
- IV. El principio de buena administración en derecho tributario

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La doctrina universitaria de los años sesenta desempeñó un papel fundamental en el reconocimiento y desarrollo de los principios de justicia tributaria en un momento en que resultaba especialmente meritorio. Ese esfuerzo facilitó el conocimiento del Derecho Tributario en los años posteriores y determinó que la Constitución de 1978 recogiera certeramente esos principios de justicia tributaria en su artículo 31. Después, con la creación del Tribunal Constitucional, se produjo un cambio en el pensamiento jurídico-tributario, puesto que la mayoría de la doctrina empezó a asumir que el significado real de los principios de justicia tributaria se correspondía con la interpretación de los mismos contenida en la jurisprudencia constitucional.

De este modo, el pensamiento crítico y abstracto fue retrocediendo a medida que avanzaba una consideración pragmática de la realidad. Y ello, en algunos casos, producía el pernicioso efecto de identificar (confundir) el significado de los principios de justicia tributaria con significado que le reconocía la jurisprudencia constitucional.

El paso del tiempo puso de manifiesto que esa jurisprudencia constitucional tenía una clara propensión a la conservación de las normas cuestionadas y, por ello, renunciaba a impulsar cambios normativos que pudieran mejorar el ordenamiento jurídico tributario. Así, por ejemplo, asistimos a la consolidación de la jurisprudencia que defiende el enjuiciamiento de la constitucionalidad tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma, lo que implica aceptar la exigibilidad de tributos injustos, contrarios a los principios de justicia tributaria, en los supuestos llamados patológicos.

O, también, hemos presenciado la última interpretación restrictiva del principio de capacidad económica, según la cual "la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predictable del 'sistema tributario' en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE", lo que implica aceptar la exigibilidad de tributos injustos, contrarios al principio de capacidad económica, siempre que tengan un carácter no determinante en la configuración del deber de contribuir.

Por ese y otros motivos resulta comprensible que un grupo de conspicuos catedráticos de Derecho Financiero y Tributaria suscribiese en mayo de 2018 la Declaración de Granada, en la que se puso de manifiesto el menoscabo de los principios de justicia tributaria y la pérdida de derechos y garantías de los contribuyentes en los últimos años.

En ese contexto, ha sido reconfortante descubrir que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo comienza a invocar un nuevo principio de justicia tributaria que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Se trata del principio de buena administración, que se ha convertido en un poderoso instrumento de resolución de conflictos extraordinariamente versátil que permite al Tribunal Supremo hacer justicia del caso concreto, especialmente eficaz en los supuestos en que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico tributario.

Una vez constatada, con satisfacción, la relevancia del principio de buena administración en la jurisprudencia de los últimos años, es momento de detenerse a analizar el fundamento y contenido de este nuevo principio con la finalidad de delimitar su significado y alcance y, también, para constatar si efectivamente introduce nuevos mecanismos de control o, simplemente, constituye una reformulación de los ya existentes.

El objeto del presente trabajo, por tanto, es el estudio del principio de buena administración en materia tributaria, con la finalidad de delimitar su significado, fundamento y alcance.

..//..

Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria

A06



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 186, 2020

Juan Ignacio Gorospe Oviedo
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo CEU. Madrid

SUMARIO

- I. Planteamiento: el necesario equilibrio entre el cumplimiento del deber de contribuir y la protección de los derechos fundamentales
- II. Regulación legal y constitucional
- III. Dimensión internacional de los derechos y garantías
- IV. Límites a los deberes de información
- V. La tutela judicial efectiva: el acceso a la jurisdicción y al recurso
- VI. El derecho de defensa: derecho a no incriminarse
- VII. Derecho a la propiedad y no confiscatoriedad
 - 1. La protección de la propiedad en el CEDH (RCL 1999, 1190, 1572) y la CDFUE (LCEur 2007, 2329)
 - 2. El derecho a la propiedad y la prohibición de confiscatoriedad en la Constitución (RCL 1978, 2836)
 - 3. La inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal
- VIII. Conclusiones
- IX. Bibliografía

RESUMEN

Frente a las potestades de la Administración tributaria, la Constitución española establece unos derechos fundamentales, e instituye unos principios para la elaboración y aplicación del sistema tributario. La dificultad estriba en mantener el equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos constitucionales, así como la salvaguardia de estos en el ejercicio de las potestades administrativas, pues los derechos individuales están subordinados al interés general. Además, los derechos fundamentales tienen una dimensión internacional, pues los tratados internacionales que los recogen son jurídicamente vinculantes, como sucede con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Por ello debe existir un diálogo entre los tribunales internos de los Estados Europeos con el TJUE y los Tribunales Constitucionales, al que se suma la posibilidad de un diálogo facultativo no vinculante con el TEDH. Este trabajo estudia los principales pronunciamientos de dichos tribunales en el ámbito tributario relativos a los deberes de información y su necesaria limitación, la tutela judicial efectiva en la vertiente de acceso a la jurisdicción y al recurso, el derecho a no incriminarse y el derecho de propiedad.

CONTENIDO

I. PLANTEAMIENTO: EL NECESARIO EQUILIBRIO ENTRE EL CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

La Constitución española recoge en su art. 31.1 el deber que todos tienen de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dicho deber se traduce en la obligación de contribuir mediante el pago de tributos, acompañada de otras obligaciones materiales y deberes de carácter formal.

Para el adecuado cumplimiento del deber de contribuir, que afecta a una multiplicidad de sujetos tributarios, se dota a la Administración de una serie de prerrogativas. Así, goza de presunción de legalidad de todos sus actos, lo que le permite declarar y ejecutar las deudas tributarias a través de un procedimiento administrativo, con unos derechos que le garantizan el cobro de la deuda tributaria. Tiene también unas potestades de información que se extienden al ámbito internacional a través de los acuerdos de intercambio de información, fundamentalmente con la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE 13 de agosto de 2015).

..//..



Rosa Litago Lledó

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

SUMARIO

- I. El resurgir de un problema clásico y su incidencia en el ámbito tributario
- II. La eficacia vinculante de las decisiones del tribunal supremo: ¿sirve realmente a la "creación" de derecho tributario?
- III. Límites y utilidad de la eventual creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo
- IV. Bibliografía

RESUMEN

La antigua polémica sobre el valor de la Jurisprudencia del TS, y la posibilidad de que con sus decisiones se cree Derecho, ha cobrado actualidad tras la reforma del recurso de casación que enfatiza la función nomofiláctica del Tribunal Supremo. En materia tributaria, la aplicación de este nuevo régimen legal a determinados casos de gran repercusión mediática ha evidenciado que los riesgos que comporta esta posibilidad de creación de Derecho tributario, que sí parece estar presente en las decisiones del TS, son de hondo calado puesto que atañen a los principios constitucionales propios de la misma.

CONTENIDO

I. EL RESURGIR DE UN PROBLEMA CLÁSICO Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Una de las cuestiones que en los últimos tiempos se ha planteado con mayor encono en la evolución del Derecho tributario es, a mi modo de ver, la de determinar en qué medida contribuye a dicho desarrollo la labor de los órganos jurisdiccionales. En particular, me refiero a la preocupante tendencia "creadora" del mismo que parece atribuirse a las decisiones del Tribunal Supremo (en adelante, TS) en el seno del nuevo recurso de casación. La cuestión no es nueva en absoluto, antes al contrario, como evidencia la abundante bibliografía al respecto¹, cuya amplitud refleja el hecho de que abarca desde la filosofía del Derecho y, en mayor o menor medida, a todas las ramas del ordenamiento jurídico. Siendo ello así, lógicamente el objetivo de este trabajo es mucho más modesto y se centra en considerarla desde la perspectiva del Derecho tributario y únicamente en relación con el TS. Acotaciones ambas que paso a precisar con el fin de delimitar convenientemente el objeto de este estudio y la metodología empleada. La primera y fundamental razón por la que el análisis se centra en el TS se debe a que, según opinión doctrinal que puede calificarse de mayoritaria, si no unánime, la implantación de un nuevo modelo de casación, obra de la reforma de la LO 7/2015, de 21 de julio, es el origen de esta reviviscencia de una polémica tan antigua. De modo que la cuestión se construye a saber la importancia que, tras esta reforma, cobra la Jurisprudencia del TS como fuente del Derecho tributario.

Y la pregunta clave es: ¿qué efectos cabe atribuir a la labor de "formación de jurisprudencia" por el TS a la que el art. 88.1 LJCA vincula el "interés casacional" de los asuntos admitidos a trámite y que el art. 93.1 LJCA limita a la mera "interpretación" de las normas? ¿Es acaso la de su creación en la práctica? Cuestión que, como digo, en materia tributaria está cobrando una inusitada relevancia como se comprueba en sonados ejemplos muy recientes que están en la mente de todos, algunos de los cuales, por su especial trascendencia jurídica irremediablemente unida a la mediática, constituyen la base empírica de este estudio

El origen del resurgir de la polémica en la reforma del recurso de casación sirve para explicar por qué no se analizará esta cuestión en relación con lo que está sucediendo en el Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, TC) del que también se podrían considerar desde esta óptica de creación "jurisprudencial" del Derecho, casos igualmente renombrados como es el del IIVTNU. La exclusión de esta problemática se debe, además, a una diferencia esencial entre ambos casos. Y es que el ordenamiento jurídico sí reconoce expresamente la labor "legislativa" o creadora del Derecho del TC que se desprende del efecto vinculante de sus decisiones para todos los poderes públicos, reconocido explícitamente en el ordenamiento jurídico por el art. 38.1 LOTC. Y, conforme a ello, acaba asumiendo su papel de legislador negativo que, en ocasiones, se torna absolutamente necesario en casos tan flagrantes de inactividad del poder legislativo propiamente dicho como el del IIVTNU. Además de lo anterior, la inclusión en el ordenamiento jurídico español de la vinculación de las "decisiones interpretativas de la Corte Europea" sobre nuestros órganos jurisdiccionales, en relación con lo previsto por el art. 4bis LOPJ, sirve como argumento adicional a LAPORTA para rechazar las tesis que niegan este mismo efecto a las decisiones del TS. Destaca así este autor la paradoja que supone su reconocimiento constitucional como el "órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales", ex art. 123 CE, pero que sería el "único cuya jurisprudencia no es vinculante en sentido claro y decidido". Y ello porque, en contraste con estas previsiones específicas, que no dejan lugar a duda sobre la voluntad del legislador, el examen detenido de ese mismo ordenamiento jurídico evidencia, desde hace ya mucho tiempo, que la situación es bien distinta respecto de las decisiones del TS. Ámbito en el que la cuestión dista de estar clara ni siquiera tras la desaparición formal del recurso de casación en interés de ley del art. 100.7 LJCA como consecuencia de la LO 7/2015, de 21 de julio.

..//..



José Manuel Macarro Osuna
Profesor Ayudante Doctor
Universidad Pablo de Olavide

SUMARIO

- I. La eliminación temporal del ISD y la aplicación de otras figuras tributarias a las transacciones lucrativas «inter vivos»
- II. El trato preferencial dado a los parientes por consanguinidad respecto a los afines
- III. La inexistencia de una noción predeterminada de familia a efectos tributarios que obligue a un trato idéntico a sus distintas formas
- IV. Valoración crítica: de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la tributación de los afines en el ISD a las cuestiones a considerar en una potencial eliminación del impuesto

RESUMEN

En el periodo comprendido entre 2001 y 2006, Italia derogó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las primeras quedaron exentas de todo gravamen, mientras que las adquisiciones lucrativas inter-vivos quedaron sujetas al impuesto sobre transacciones onerosas, aunque solo cuando el donatario no fuese el cónyuge o un pariente por consanguinidad en línea vertical o colateral hasta el cuarto grado. Los parientes por afinidad quedaron sujetos al nuevo impuesto, lo que motivó que la Corte Costituzionale italiana tuviera que pronunciarse sobre si este trato diferenciado resulta compatible con el principio constitucional de igualdad. Analizaremos los resultados de la jurisprudencia constitucional italiana, trayendo a colación pronunciamientos del Tribunal Supremo español y reflexionaremos, a la luz de la experiencia transalpina, sobre las posibles consecuencias de la eliminación del ISD.

CONTENIDO

I. LA ELIMINACIÓN TEMPORAL DEL ISD Y LA APLICACIÓN DE OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS A LAS TRANSACCIONES LUCRATIVAS «INTER VIVOS»

Los impuestos que gravan las transacciones patrimoniales lucrativas, ya sean inter vivos o mortis causa, forman parte del conjunto de figuras que han venido conformando tradicionalmente el sistema fiscal de numerosos países de la Unión Europea.

Como afirma la Corte Costituzionale Italiana (CCI), se trata de uno de los tributos patrimoniales más antiguos del ordenamiento tributario, fundado en razones redistributivas, y que resulta aplicable a cualquier beneficiario. Sin embargo, en las últimas dos décadas distintos Estados miembros han eliminado el gravamen sucesorio.

Comenta Ramos Prieto que, desde el año 2000, siete países de la UE han eliminado el ISD: Chipre en el año 2000, Portugal en 2003, Eslovaquia en 2004, Suecia en 2004, Rumanía en 2005, Austria en 2008 y República Checa en 2014. Estos Estados miembros se añadirían a otros cuatro en los que nunca ha existido tal tributo: Croacia, Estonia, Letonia y Malta. En el caso de Italia, actualmente contempla en su ordenamiento un impuesto de sucesiones y donaciones (en adelante ISD). No obstante, no siempre fue así. A principios del siglo XXI, la Ley 283/2001, de 18 de octubre, de Primi interventi per il relancio dell'economia, suprimió dicho gravamen. Su art. 13.1 declaraba expresamente la supresión del impuesto, tanto para las sucesiones como para las donaciones.

Por su parte, el apartado segundo de dicho artículo establecía la sujeción de las donaciones «de bienes y derechos, incluida la renuncia pura y simple a los mismos», al impuesto que se aplica a las transacciones onerosas, es decir, al impuesto de registro. Se establecía, de este modo, una diferenciación de gravamen en función de si la transmisión gratuita era inter vivos o mortis causa. La tributación por l'imposta di registro iba a depender de la relación de parentesco entre donante y donatario. Así, el tributo no se devengaría en el caso de que los receptores de dichas transmisiones fueran el cónyuge, parientes en línea recta y parientes colaterales hasta el cuarto grado, ambas categorías por consanguinidad. La tributación por el impuesto de transmisiones onerosas se aplicaba a donatarios distintos de las personas anteriores, siempre que el valor de la parte que correspondiera a cada beneficiario fuera superior a 350 millones de liras.

Es decir, además de excluir al conjunto de parientes anteriormente comentado, se estableció un mínimo exento equivalente a 180.759,9 €. La supresión del ISD italiano duró un breve periodo de tiempo. El Decreto Ley 262/2006, de 3 de octubre, de Disposiciones urgentes en materia tributaria y financiera, que fue convalidado por la Ley 286/2006, de 24 de noviembre, reintrodujo el gravamen en el ordenamiento transalpino. La reintroducción del ISD en la normativa italiana conllevó la eliminación del citado art. 13 de la Ley 383/2001, suprimiéndose la sujeción al impuesto de registro en su gravamen de transacciones onerosas para las donaciones comentadas anteriormente.



Pablo Benítez Clerie
Licenciado en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas

SUMARIO

1. Introducción
2. Primeros pasos para entender el funcionamiento de las asimetrías híbridas
3. Algunas asimetrías híbridas con especial repercusión en el IS
4. Conclusiones: sugerencias de cambio en la norma española para la transposición de ATAD II

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

Las asimetrías híbridas son un importante foco de riesgo tributario definido en el marco de las acciones BEPS. Las normas para combatirlas deben dar una respuesta contundente y coordinada a los efectos perniciosos de estas figuras y, para ello, se aprobó en 2017 la Directiva ATAD II, que será objeto de transposición a nuestra norma interna en un plazo muy breve. Si bien afectará a distintas expresiones normativas de nuestro ordenamiento jurídico tributario, su influencia en el impuesto sobre sociedades será importante, pudiendo afectar a las normas ya existentes en el mismo y con toda seguridad provocando el nacimiento de otras nuevas.

CONTENIDO

1. Introducción

La aprobación, en el año 2015, de los informes del proyecto BEPS (Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios) en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), terminó con un paquete de 15 acciones que tuvieron como resultado una serie de normas internas e internacionales e instrumentos para combatir el fraude y la elusión fiscal, asegurando que los beneficios tributaban donde se desarrollaban las actividades que los generaban, así como donde el valor era creado.

Uno de los temas a abordar era la existencia de asimetrías híbridas. Con la aprobación del informe definitivo de la acción 2 de BEPS, se concretaron los problemas que en el ámbito tributario amenazaban a las distintas jurisdicciones fiscales, derivados de distintas calificaciones de instrumentos, transferencias o entidades, dándose en algo más de 450 páginas diferentes propuestas de solución para abordarlos.

La necesidad de una actuación coordinada, junto con el carácter de soft law que es propio de los informes nacidos del seno de la OCDE, hicieron que en 2016 se aprobase por la Unión Europea (UE) la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, y un año más tarde se modificase la misma por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo. Eran las llamadas «Directivas antifraude» o «Directivas antielusión» (ATAD, por sus siglas en inglés) I y II, que constituyen el marco comunitario de derecho derivado en materia tributaria en cuanto a los efectos de las asimetrías híbridas. Dicho derecho derivado marcaba un plazo de transposición a la norma interna que, excepto para las asimetrías híbridas invertidas, venció el 31 de diciembre de 2019.

Sin embargo, transponer normas que resumen y hacen un esfuerzo sistematizador de primer nivel de propuestas de solución a problemas tan consolidados como el de las asimetrías tributarias híbridas, se antoja complicado. El presente trabajo analiza las modificaciones que algunas de estas asimetrías podrían suponer para la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

2. Primeros pasos para entender el funcionamiento de las asimetrías híbridas

Según el texto del informe final de la acción 2, las asimetrías híbridas explotan las diferencias en el trato fiscal de una entidad o instrumento bajo las normas de dos o más jurisdicciones para alcanzar un efecto de doble no-imposición, incluyendo un diferimiento a largo plazo. Ello resulta en una importante erosión de las bases imponibles en los diferentes países implicados, lo que impacta negativamente en la competitividad, eficiencia, transparencia y justicia en la tributación.

De acuerdo con esta definición, podemos caracterizar las asimetrías híbridas con los siguientes rasgos:

1. Surgen de una diferencia de trato por parte de dos o más jurisdicciones. De hecho, podemos asumir que estamos ante un problema de calificación, un conflicto de calificación que produce un tratamiento fiscal asimétrico (De Juan Casadevall, 2017). En función de que la diferencia de trato lo sea de calificación de una entidad, un instrumento financiero o una transferencia, se producirán unos u otros efectos.



Jorge de Juan Casadevall
Abogado del Estado (excedencia)
Doctor en Derecho
Socio de Crowe

SUMARIO

1. Introito: la problemática aplicación administrativa del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT)
2. Naturaleza jurídica, sentido y alcance del artículo 42.2 a) de la LGT
3. Sobre la prescripción del acto administrativo de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT
 - 3.1. Determinación del dies a quo del cómputo del plazo prescriptivo
 - 3.2. Posibilidad legal de derivar la responsabilidad solidaria durante el concurso de acreedores
 - 3.3. Concurso de acreedores e interrupción de la prescripción del responsable no concursado

Referencias bibliográficas

RESUMEN

Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea la práctica administrativa aplicativa del supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. Esta norma regula la responsabilidad solidaria de los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos que impidan la actuación de la Administración. El autor sostiene la tesis de que este precepto legal se refiere exclusivamente a la distracción de bienes que impiden la acción ejecutiva de la Administración tributaria, y acota su ámbito natural al procedimiento de recaudación ejecutiva. También reflexiona sobre la prescripción y la nula interferencia del proceso concursal en su consumación.

CONTENIDO

1. Introito: la problemática aplicación administrativa del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT)

El artículo 42.2 a) de la LGT prefigura un supuesto especial de responsabilidad solidaria, que escapa al molde dogmático clásico de los supuestos de responsabilidad tributaria, en los que el obligado tributario aparece como una suerte de garante *ex lege*, que aparece junto al obligado tributario contribuyente, en razón de su conexión subjetiva con este o con el hecho imponible. Por el contrario, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no parece vinculado al hecho imponible o al contribuyente, sino a los bienes o derechos sobre los que se puede materializar la realización forzosa de la deuda tributaria.

En la estructura típica del precepto legal se puede distinguir un elemento objetivo, «ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago», y un elemento subjetivo, vinculado a la intencionalidad de impedir la actuación de la Administración o, si se prefiere, un dolo tendencial de vaciamiento patrimonial. La terminología empleada nos aboca al ámbito del procedimiento administrativo de apremio y, en particular, a la frustración de la acción ejecutiva por actos dispositivos o de ocultación ejecutados por el responsable solidario. Así lo ha entendido la mejor doctrina.

Sin embargo, en los últimos tiempos se advierte una preocupante interpretación elástica y forzada del artículo 42.2 a) de la LGT por parte de la Administración tributaria, con el indisimulado propósito de subsumir en esta regla exorbitante de responsabilidad solidaria –tasada, estricta e insusceptible de extensión analógica–, casos que nada tienen que ver con el supuesto de hecho tipificado. En ocasiones, y aun a costa de forzar sobremanera su literalidad o las indeclinables exigencias de taxativa tipificación legal, se ha pretendido una suerte de subsunción inversa, encajando el precepto legal *ad casum*. Por ejemplo, en derivaciones administrativas de responsabilidad de deudas tributarias que no han entrado en vía ejecutiva, o que no existe deuda tributaria pendiente, o incluso que ni tan siquiera se ha devengado todavía, o en los que no ha existido un acto de despatrimonialización o impeditivo del embargo o realización forzosa. Por no hablar de aquellos casos en que no existe, en rigor semántico –y semiótico–, ocultación.

..//..



Virginia González Burgos
Graduada en Derecho y en ADE
Pinsent Masons. Madrid

Ubaldo González de Frutos
Doctor de Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Banco Interamericano de Desarrollo*
Profesor de la UDIMA

SUMARIO

1. Introducción
 2. La reforma en su contexto
 3. Análisis detallado de la reforma
 4. Mirando al futuro
- Referencias bibliográficas
Bibliografía

RESUMEN

Aproximándonos al final del plazo para acordar una solución multilateral a la tributación directa de los negocios altamente digitalizados, que debía tomarse antes de fin de 2020, resulta intelectualmente estimulante contemplar cómo el Marco Inclusivo de BEPS ha roto tabúes hasta ahora incuestionables, como la supremacía de los precios de transferencia o la inatacable bilateralidad de las relaciones fiscales internacionales. Al mismo tiempo, han quedado en evidencia las tremendas limitaciones políticas y administrativas que complican el acuerdo. EE.UU. se retiró en junio de las negociaciones, lo que hace virtualmente imposible la ratificación por el Marco Inclusivo en octubre de 2020 y por el G20 en noviembre, como estaba previsto. Sin embargo, la OCDE ha seguido madurando la propuesta, por lo que no cabe excluir que en un futuro vuelva a la mesa de negociación. Por eso, en este artículo examinamos la sostenibilidad de los dos pilares que ha propuesto la OCDE: el nuevo derecho de gravamen para los países del mercado donde intervengan los gigantes digitales con presencia económica significativa, pero sin establecimiento permanente, y el nuevo impuesto multilateral antielusión denominado GloBE.

CONTENIDO

1. Introducción

En el momento de cerrarse este trabajo para su publicación¹, parece inevitable el fracaso de la reforma fundamental del impuesto sobre sociedades que está sobre la mesa.

Para que la metamorfosis se materializase, tendría que ser aprobada en octubre de 2020 por los 137 países el Marco Inclusivo de BEPS (MI en adelante) y, en noviembre, refrendada por el G20. En el MI la regla de voto es el consenso, de suerte que la oposición de un solo miembro supone el voto a la propuesta. Del mismo modo, aunque en el G20 no existen reglas escritas de votación, tradicionalmente se ha precisado el consenso para emitir un comunicado. Habiéndose retirado EE. UU. de las negociaciones del MI en junio (The Tax Foundation, 2020), parece obvio que no existirá acuerdo, pero el Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha continuado trabajando en la propuesta a nivel técnico, anticipando tal vez un momento político más propicio.

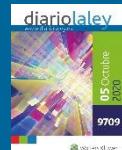
Este impasse concede un tiempo que los negociadores en la OCDE aprovecharán para seguir perfilando la propuesta, mientras los demás vamos familiarizándonos con los elementos fundamentales de una reforma que, de materializarse, será un importante avance para responder a los retos de la digitalización y de la globalización, con un nuevo tratado multilateral e innovadores procedimientos administrativos también con perspectiva multilateral.

En consecuencia, creemos que el momento es propicio para analizar los elementos de la reforma, darlos a conocer y, modestamente, aportar elementos para el análisis.

..//..

Ejecución de la responsabilidad civil derivada de delito: la intervención de la Administración Tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia. El cumplimiento voluntario y la vía de apremio de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública

A12



Diario LA LEY, nº 9709, de 5 de octubre de 2020

Eva María Cobeña Rondán
Letrada de la Administración de Justicia
Juzgado de Primera Instancia núm. 5 de Cádiz con funciones de Registro Civil

SUMARIO

- I. La intervención de la administración tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia
- II. El cumplimiento voluntario y la vía de apremio de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública
- III. Conclusiones
- IV. Bibliografía

RESUMEN

En el presente trabajo se pretende ofrecer una visión esquemática y general del régimen jurídico aplicable en caso de ejecución de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que es, sin duda, uno de los de mayor complejidad de nuestro ordenamiento, puesto que se encuentra integrado por un conjunto de normas tributarias y procesales mediante las que se regula el tránsito de la fase judicial a la administrativa, siendo los órganos de la Administración Tributaria quienes deben encargarse de la exacción de la responsabilidad civil derivada de este tipo de delitos.

CONTENIDO

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la ejecución de la responsabilidad civil derivada de los delitos cometidos contra la Hacienda Pública constituye una excepción a la previsión general contenida en el artículo 984 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al quedar excluido, en este concreto ámbito, el régimen general establecido en el Título III de la Ley de Enjuiciamiento Civil, rigiéndose por lo dispuesto en los artículos 167 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Por tanto, constituyendo la sentencia condenatoria que contenga un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, un título ejecutivo desde que adquiere firmeza, una vez dictado por el Juez de lo Penal que la haya emitido el correspondiente Auto que contenga la orden general de ejecución, será la Administración Tributaria, aquí ya sin necesidad de providencia de apremio, la que iniciará un procedimiento administrativo independiente y que se ajustará a la regulación contenida en la normativa tributaria.

Sin embargo, en mi opinión, hubiera sido deseable que esta materia hubiese tenido un tratamiento autónomo y diferenciado no sólo con respecto al procedimiento sancionador tributario, sino también en relación con los procesos de inspección y recaudación, consiguiendo con ello una mayor eficacia en la lucha contra el fraude tributario de mayor gravedad a través de una mejor coordinación entre la regulación tributaria y la procesal, ya que sólo de esta forma puede lograrse que la tutela penal de la Hacienda Pública resulte totalmente compatible con la autotutela administrativa del crédito tributario.

I. La intervención de la administración tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia

1. Introducción

Sin duda, uno de los principales efectos jurídicos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre los procedimientos tributarios subyacentes, es el de la suspensión de toda actividad administrativa, una vez que se remite el expediente al Ministerio Fiscal; es decir, en tal situación, no se dará curso a ningún procedimiento tributario hasta que no se dicte (y adquiera firmeza) la resolución que ponga fin al procedimiento penal.

Así las cosas, nos podemos encontrar con dos supuestos diferentes:

- A. En el caso de que el Juez instructor dicte auto de sobreseimiento libre o que el Juez sentenciador absuelva al encausado por un delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria recuperará sus potestades para liquidar y recaudar la deuda tributaria, de tal modo que se verán reanudados (o, en su caso, se iniciarán) los procedimientos tributarios pendientes.
- B. .../..



Manuel Rivero González
Of Counsel
Herbert Smith Freehills
Spain

CONTENIDO

Los Estados miembros deberán prestarse mutuamente asistencia de la forma más amplia y eficaz posible

Las compañías deben tener implementado un programa de cumplimiento normativo y un Plan de Prevención de Delitos (corporate defence)

El Parlamento Europeo aprobó el pasado 23 de octubre de 2018 la Directiva 2018/1673 (LCEur 2018, 1556) sobre la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el derecho penal. Esta Directiva, la sexta en esta materia y cuyo plazo de transposición en los Estados miembros vence el próximo 3 de diciembre de 2020, complementa y refuerza la Directiva 2018/843 (LCEur 2018, 881) , de 30 de mayo de 2018 (quinta Directiva).

En España, esta sexta Directiva marcará sin duda la futura reforma del Código Penal (RCL 1995, 3170) y adecuará su redacción a los nuevos riesgos y desafíos del mundo en el que vivimos. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la quinta Directiva, que debía haberse transpuesto el 10 de enero de 2020, aún no ha sido transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico.

Novedades que incorpora la Directiva

En primer término, se establece que los Estados miembros deberán prestarse mutuamente asistencia de la forma más amplia y eficaz posible, debiendo intensificarse la investigación y persecución de actividades realizadas por medio de tecnologías de la información.

Otra de las novedades es la agravación de sanciones para cargos públicos y personas jurídicas. Estas últimas responderán por las conductas cometidas en su beneficio, cuando la falta de supervisión o control de sus responsables haya facilitado cualquiera de las conductas sancionadas.

Pero, sin duda, la principal reforma de la Directiva es la uniformidad de criterios para la tipificación del delito de blanqueo de capitales en todos los Estados miembros. En este sentido, los Estados miembros deberán incluir el delito fiscal como nuevo posible delito antecedente, incluso cuando este fuese realizado por el propio autor del delito ("auto-blanqueo").

Asimismo, los Estados miembros deberán garantizar una pena máxima de privación de libertad de al menos cuatro años para el delito de blanqueo de capitales e incentivar el embargo de los productos del delito, a fin de eliminar posibles incentivos financieros.

Consecuencias de la Directiva para las empresas

La enorme complejidad del delito fiscal y de blanqueo de capitales, así como del resto de delitos categorizados por la Directiva como antecedentes y la relativa laxitud con la que habitualmente los indicios delictivos suelen servir para iniciar la fase de instrucción, debería obligar a las empresas a mantener una actitud de vigilancia sobre sus trabajadores y responsables para evitar que puedan incurrir en actuaciones constitutivas de delito.

Por otra parte, la inclusión en la Directiva del delito fiscal como delito antecedente del de blanqueo de capitales, puede tener consecuencias severas para las empresas, pues no sólo no se excluye el concurso real entre ambos delitos –con la suma de sus respectivas penas en caso de una sentencia condenatoria– sino que, además, se amplía el plazo de prescripción del delito fiscal. Esto es, el plazo de prescripción se extendería a diez años desde que cesase la posesión de las cantidades defraudadas.

Sentado lo anterior, es evidente que la criminalización progresiva de muchos aspectos de la vida societaria hace que cada vez sean más importantes los controles jurídicos dentro de la empresa para evitar o prevenir la comisión de delitos económicos.

A la vista de lo anterior, las compañías deben tener implementado un programa de cumplimiento normativo y un Plan de Prevención de Delitos (corporate defence). Los anteriores documentos deben incluir, entre otras cosas, una adecuada configuración del puesto de responsable de cumplimiento corporativo y un protocolo que regule una adecuada reacción de la compañía ante la comisión de un ilícito penal. Asimismo, entendemos que la compañía debe contar con el asesoramiento jurídico recurrente de un abogado que le permita adoptar las mejores decisiones en aquellas circunstancias en que se pueda plantear una posible responsabilidad penal de la entidad.



Laura Pla
Asociada de Cuatrecasas

Lourdes Martínez
Asociada de Cuatrecasas

CONTENIDO

El pasado 27 de febrero se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la nueva Directiva 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

La Directiva refunde todas aquellas modificaciones que la anterior Directiva 2008/118/CE ha experimentado desde su aprobación y, además, incluye entre otros, cambios relevantes, los siguientes:

Armonización entre los procedimientos aduaneros y de IIEE

La Directiva 2020/262 incorpora nuevas obligaciones a los declarantes cuando los productos sujetos a IIEE se importan y exportan desde la Unión Europea.

Así, cuando los productos sujetos a IIEE despachados a libre práctica sean trasladados desde el lugar de importación en régimen suspensivo, se prevé la obligación para el declarante o la persona que cumpla las formalidades aduaneras, de facilitar a las autoridades competentes del Estado miembro de importación el número de impuestos especiales único que identifica al expedidor registrado, así como al destinatario al que se expiden los productos, y, en su caso, la prueba de que los productos están destinados a ser despachados desde el Estado miembro de importación a otro territorio. Los Estados miembros podrán disponer que esta prueba se aporte únicamente previa solicitud.

Por lo que respecta a las exportaciones, en los casos en que los productos sujetos a IIEE circulen en régimen suspensivo antes de que salgan del territorio de la Unión, el declarante estará obligado a incluir en la declaración de exportación el código administrativo de referencia único.

Se prevé, asimismo, una lista mínima de pruebas de salida alternativas normalizada que acrediten que los productos han salido del territorio de la Unión, dotando de una mayor seguridad y agilidad al procedimiento.

También se establece que la autoridad competente del Estado miembro de exportación deberá informar a la autoridad competente del Estado miembro de expedición de cualquier irregularidad que se produzca durante la exportación o del hecho de que los productos ya no vayan a salir del territorio de la Unión.

Finalmente, con el fin de permitir el uso del régimen de tránsito externo tras el régimen de exportación, se contempla expresamente que los productos sujetos a IIEE puedan circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, incluso a través de un tercer país o territorio, desde un depósito fiscal a la aduana de salida, cuando se prevea que sea al mismo tiempo la aduana de partida para el régimen de tránsito externo.

Modificaciones en los envíos intracomunitarios de productos sujetos a los IIEE con el impuesto devengado

Se establece el procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a IIEE que han sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y se trasladan al territorio de otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales.

A tal efecto, se extiende el sistema informatizado que se utiliza actualmente para la circulación de productos sujetos a IIEE en régimen suspensivo a este tipo de envíos. Para ello, se crea el documento administrativo electrónico simplificado que sustituirá al documento de acompañamiento actual, y que acompañará a los productos objeto de los IIEE desde el inicio de la circulación en el Estado miembro de expedición hasta su finalización en el Estado miembro de destino. Este documento deberá introducirse en el EMCS.

Asimismo, se crean las figuras del expedidor certificado y del destinatario certificado, únicos sujetos autorizados a la expedición y recepción intracomunitaria, en cada caso, de productos con el Impuesto Especial devengado. Podrán ser expedidores certificados: i) los depositarios autorizados y ii) los expedidores registrados; y destinatarios certificados: i) los depositarios autorizados y ii) los destinatarios registrados. En todo caso, deberán notificarlo previamente a las autoridades competentes.

Pérdidas

La Directiva también tiene por objeto garantizar un tratamiento uniforme de las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos que se produzcan durante la circulación en un régimen suspensivo, en toda la Unión.

Dichas pérdidas, no se considerarán despacho a consumo en la medida en que la cuantía de la pérdida se sitúe por debajo del umbral común de pérdida parcial para los productos sujetos a IIEE, a menos que un Estado miembro tenga motivos razonables para sospechar la existencia de fraude o irregularidad.

..//..

Análisis del impacto de la Covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas

A15

Quincena fiscal, Nº 12, 2020



Manuel Benítez Pérez
Asesor Fiscal

SUMARIO

1. Contextualización del problema
2. Restricción a la libre circulación de las personas causadas por la Covid-19
3. ¿Dónde está el conflicto?
4. La residencia fiscal española ante la Covid-19
 1. La normativa en vigor
 2. Doctrina administrativa
 3. Últimos pronunciamientos jurisprudenciales
5. Respuesta de la normativa tributaria al problema: una posible solución
6. Conclusiones
7. Bibliografía

RESUMEN

La COVID-19 ha obligado a multitud de Gobiernos en el mundo a restringir derechos y libertades fundamentales, entre las que destaca la libre circulación de personas. En este contexto, no son pocas las personas no residentes fiscales en una determinada jurisdicción que se han visto atrapadas en la misma sin poder salir de ella, y obligadas a permanecer en contra de su voluntad. Ello puede ocasionalmente provocar un conflicto de doble residencia fiscal, para cuya solución el Estado español no ha dado una respuesta entre la multitud de normativa tributaria aprobada desde la entrada en vigor del estado de alarma. Este vacío normativo, ante la excepcional situación vivida durante los últimos meses, nos obliga a tratar de buscar una solución doctrinal que dé respuesta a los distintos conflictos que pudieran surgir.

CONTENIDO

I. Contextualización del problema

Desde la aprobación del estado de alarma y la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, los ciudadanos españoles han visto seriamente limitados algunos derechos fundamentales tales como el derecho a la libertad de circulación y establecimiento (19 CE), e indirectamente la manifestación y la reunión (21 CE). Del mismo modo, y dado el carácter global de la pandemia causada por la COVID-19, el Gobierno también se vio obligado a cerrar el día 16 de marzo las fronteras terrestres, restringiendo posteriormente la entrada a España por puertos y aeropuertos a casos de manifiesta excepcionalidad.

Cierre de fronteras que, a fecha de redacción del presente texto, va a durar al menos 2 meses. 1 Art. 7 RD 463/2020 recoge los supuestos excepcionales que permiten la circulación de personas por el territorio nacional, con motivo plenamente justificado, como pueden ser la causa de fuerza mayor (ir al médico) o la adquisición de alimentos y productos de farmacia. Vid. 11 de mayo de 2020, fecha de redacción del presente artículo.

Ante esta situación, la producción normativa no ha hecho más que aumentar: desde las más elementales medidas sanitarias hasta normativa administrativa, económica, social y, por supuesto, tributaria. En concreto, en lo que se refiere a tributos y ámbito fiscal en general, podemos mencionar la aprobación de hasta cinco Decretos Ley en el término de aproximadamente un mes que de alguna forma tienen relación más o menos directa con la capacidad de establecer y exigir tributos del Estado a los contribuyentes: aplazamientos de plazos de autoliquidaciones, modificaciones en los plazos de pago de deudas tributarias, fraccionamientos y aplazamientos de deudas tributarias a coste reducido, etc. Multitud de instrumentos jurídicos y económicos encaminados a poner freno a la terrible crisis económica que ya hoy atraviesa la economía española, cuyo PIB en 2020 caerá en picado entre el 8,9% y el 11,7%.

Empero, entre toda la maraña normativa aprobada desde la entrada en vigor del estado de alarma, no encontramos ni una sola referencia a la residencia fiscal de las personas físicas ni jurídicas. Estas últimas se entiende en tanto que la misma, conforme a la LIS, no depende de la movilidad de las empresas en sentido amplio, sino de su sede de dirección efectiva, su domicilio social o su lugar de constitución (art. 8 LIS).

..//..

Supervisión y control del tratamiento de datos personales en el ámbito de la administración tributaria: la figura del DPD

A16

Quincena fiscal, Nº 12, 2020



Juan Francisco Rodríguez Ayuso
Profesor Ayudante Doctor y Coordinador
Académico del Máster Universitario en Protección de Datos
Universidad Internacional de La Rioja (UNIR)
Doctor internacional en Derecho digital
Universidad de Bolonia (Italia)

SUMARIO

1. Introducción
2. Obligatoriedad del nombramiento
3. Posición dentro de la administración responsable
4. Cometidos esenciales
5. Bibliografía

RESUMEN

El objetivo principal del presente estudio de investigación consiste en ofrecer un análisis sistemático de las transformaciones que trae consigo la incorporación definitiva a nivel comunitario (RGPD) y, además, novedosa dentro del ordenamiento jurídico español (LOPDGDD), del Delegado de Protección de Datos. Más concretamente, persigue exponer qué circunstancias rodean la designación, incorporación y desenvolvimiento de esta figura en el seno de la Administración Tributaria, poniendo de relieve aquellas notas singulares que, al respecto, caracterizan su nombramiento, su posición dentro de la organización y las funciones que, en su seno, está llamado a desempeñar.

CONTENIDO

I. Introducción

La normativa en materia de protección de datos, personificada en la actualidad, a nivel comunitario, en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (en adelante, Reglamento general de protección de datos o RGPD), y, en España, como complemento y desarrollo de este, en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre , de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (en adelante, LOPDGDD), contemplan una amplia variedad de medidas que, incardinadas dentro de lo que se conoce como principio de responsabilidad proactiva, obligan al responsable del tratamiento (en cuanto, en el caso que nos ocupa, autoridad pública –Administración tributaria– que determina los fines y medios del tratamiento) a cumplir y a poder demostrar el cumplimiento del conjunto obligacional impuesto por la precitada regulación.

Este principio alude, por tanto, al modo en que tendrá que darse cumplimiento a aquellas obligaciones, derechos y garantías que emanan del conjunto de principios rectores del cumplimiento regulados en el apartado primero del artículo 5 RGPD y en el Título II LOPDGDD.

Los orígenes del DPO se remontan a la, ya derogada, Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos(en adelante, DPDP), predecesora del actual Reglamento General de Protección de Datos .

En ella se establecía, como excepción a la regla general de notificación de ficheros a la autoridad de control del Estado miembro correspondiente, la posibilidad de contar con lo que, por entonces, se conocía como Encargado de la protección de datos, origen del ahora conocido como DPO.

No obstante, su implantación a nivel interno no se impuso de forma preceptiva, sino opcional, motivo por el cual tan solo determinados Estados miembros decidieron proceder a la adopción y normación de la misma, países entre los cuales no se encontraba España, que decidió no incluir esta figura, ni en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre , de Protección de Datos de Carácter Personal(en adelante, LOPD), ni en el Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre , de protección de datos de carácter personal(en adelante, RDLOPD). Resultado de esta ausencia, tendremos que esperar hasta la aparición del RGPD y de la LOPDGDD para ver como el DPO se incorpora, esta vez sí, de forma obligatoria al ordenamiento jurídico comunitario y, además, novedosa, dentro del Derecho nacional.

..//..

A17

¿Puede el borrador mejorar el cumplimiento tributario?

Los efectos del programa Renta Web desde una perspectiva de sociología tributaria



REIS: Revista Española de Investigaciones Sociológicas, N° 172, 2020

Jorge Martínez-Vázquez
Georgia State University (United States)

Eduardo Sanz-Arcega
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

REVISIÓN DE LA LITERATURA

ANÁLISIS EMPÍRICO

FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

BASE DE DATOS

ESPECIFICACIÓN Y VARIABLES DE INTERÉS

RESULTADOS

DISCUSIÓN FINAL

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

A partir de los datos contenidos en la oleada de 2016 del Barómetro Fiscal del Instituto de Estudios Fiscales, este trabajo explora si los datos fiscales que la Agencia Tributaria proporciona a los contribuyentes del IRPF influyen en la moral fiscal y en el modo en el que los contribuyentes cumplimentan su declaración. Mediante modelos probit contrastamos si los datos fiscales aumentan la moral fiscal. En segundo lugar, contrastamos si los datos fiscales sirven para disuadir la percepción de conductas fraudulentas. De acuerdo con nuestros resultados, es la relación entre modificar los datos fiscales y la probabilidad percibida de ser inspeccionado lo que influencia tanto la moral fiscal como las percepciones sobre la cumplimentación de la declaración. Varias recomendaciones de política económica se derivan de los resultados obtenidos.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La adopción de sistemas electrónicos y automatizados para la cumplimentación y presentación de impuestos ofrece potenciales ganancias recaudatorias y de eficiencia para las administraciones tributarias (Lee, 2016; Kochanova et al., 2020). Una de las innovaciones más importantes y recientes es la puesta a disposición de los contribuyentes de borradores elaborados con los datos fiscales que poseen las propias administraciones tributarias. Sin embargo, hasta la fecha, existe escasa información en la literatura sobre cumplimiento tributario acerca del impacto real del borrador en la moral fiscal de los ciudadanos, así como sobre las percepciones individuales sobre «cómo puede afectar la existencia del propio borrador y, en particular, los errores que este pueda contener, en el cumplimiento tributario» (Fochmann et al., 2018: 2). De acuerdo con la evidencia experimental obtenida, el borrador puede tener un impacto heterogéneo en los ingresos fiscales (Bruner et al., 2015; Fochmann et al., 2018). Con todo, en lo que se conoce no se ha realizado una evaluación sistemática del impacto del borrador respecto del comportamiento de los contribuyentes (Kotakorpi y Laamanen, 2016).

El objetivo de este artículo es contribuir a colmar este vacío en la literatura. La Administración tributaria española se sitúa a la vanguardia de la automatización del pago de impuestos, especialmente por lo que respecta a la confección del borrador para la cumplimentación del impuesto sobre la renta (Deloitte, 2017). La Agencia Tributaria pone a disposición del contribuyente un borrador completo de declaración del impuesto sobre la renta (excepto las ganancias y pérdidas patrimoniales), siempre que los contribuyentes no trabajen por cuenta propia o posean activos en el extranjero.

..//..

Presión y fraude fiscales, predisposición a pagar impuestos y satisfacción personal en España

A18



REIS: Revista Española de Investigaciones Sociológicas, N° 172, 2020



Isabel Novo Corti
Universidade da Coruña

Carmen Díaz Roldán
Universidad de Castilla La Mancha

Santos M. Ruesga Benito
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

ANTECEDENTES Y ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

METODOLOGÍA DE ANÁLISIS

DESARROLLO DEL MODELO ANALÍTICO PROPUESTO

RESULTADOS DEL MODELO Y DISCUSIÓN

RESUMEN FINAL Y CONCLUSIONES GENERALES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El principal objetivo de este trabajo es analizar el beneficio percibido por el pago de impuestos en España y la satisfacción personal, en función de la predisposición a pagar impuestos, de la presión y fraude fiscales percibidos. Se propone un modelo de ecuaciones estructurales y se utilizan datos de la encuesta sobre opinión pública y política fiscal del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS). Los resultados confirman que la satisfacción personal está relacionada con el beneficio percibido por el pago de impuestos y la moralidad fiscal, así como la importancia de la presión y el fraude fiscal como variables explicativas de dicho beneficio percibido. Las implicaciones de estas relaciones sobre la eficacia de las políticas fiscales pueden ser interesantes para los gestores de políticas públicas.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La profunda y persistente crisis económica, con elevados niveles de desempleo y restricciones en el gasto público justificadas por la necesidad de consolidación fiscal (Díaz-Roldán, 2017; Díaz-Roldán et al., 2017), ha dado origen en España a un importante aumento en las desigualdades sociales (Marrero y Rodríguez, 2011). Las políticas de austeridad implementadas bajo el auspicio de los organismos internacionales, apoyándose en buena medida en el desarrollo de una intensa deflación salarial (Picatoste et al., 2016), han intensificado la inequidad en la distribución de la renta (García y Ruesga, 2014). Fenómeno no exclusivo del panorama español, sino extendido también por la geografía europea, al amparo de limitaciones significativas registradas en la gobernanza de las instituciones europeas (Ruesga, 2016).

En este contexto, cabe interrogarse ¿hasta qué punto estos cambios en la redistribución de la renta han podido alterar las percepciones de los contribuyentes sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, los beneficios percibidos y su propia satisfacción personal? Y, por tanto, ¿hasta qué punto estas percepciones influirían en el grado de incumplimiento fiscal y, por tanto, en la eficacia de las actuaciones de política fiscal? La búsqueda de una respuesta a estos interrogantes nos lleva a analizar la predisposición a pagar impuestos, lo que podría considerarse como un indicador de la conciencia fiscal y, en consecuencia, introducirnos en la noción de «moralidad fiscal» (MF). Se trata de un concepto complejo y altamente sensible a los cambios socioeconómicos (Culiberg y Bajde, 2014). De ahí que, en el caso de España, además, en un contexto político con notable variabilidad en los últimos años, se dibuja una situación específica en el ámbito institucional que requiere del pertinente estudio analítico en profundidad.

Los elementos definitorios de la MF permitirán interpretar la dinámica de fenómenos socioeconómicos de singular transcendencia en la organización del sistema socioeconómico, que afectan de modo notable a la actividad del Estado, y, en particular, a la eficiencia de las políticas económicas aplicadas por los Gobiernos. En esta perspectiva, la MF, conjuntamente con el bienestar percibido por el pago de impuestos, constituyen las variables explicativas de la satisfacción personal. Dichas variables son de difícil medida, ya que están integradas por diversos componentes que deben ser tenidos en cuenta, como parte de un todo.

..//..

Óscar Jiménez Moriano
Abogado

SUMARIO

- I. Antecedentes históricos
- II. Bien jurídico protegido
- III. Naturaleza
- IV. Conducta típica
- V. Sujetos del delito
- VI. El resultado típico: perjuicio patrimonial
- VII. Tipo subjetivo
- VIII. La independencia entre proceso penal y ejecución de la deuda fiscal
- IX. Penalidad
- X. Exención de responsabilidad: regularización
- XI. El delito fiscal contra la Hacienda europea
- XII. La responsabilidad penal de las personas jurídicas
- XIII. Prescripción
- XIV. Conclusiones
- XV. Referencias bibliográficas

RESUMEN

La dimensión universal del fútbol ha hecho que los juicios de sus figuras más renombradas y mediáticas en España recorran las televisiones de todo el mundo. Precisamente dichos procesos lo han sido por el delito de fraude fiscal, de suerte que, como en el propio fútbol, todos tenemos una noción aproximada de lo que este delito implica. En el presente trabajo se analiza el tipo de fraude fiscal del artículo 305 del Código Penal con una visión integral, desde el bien jurídico protegido, hasta la naturaleza jurídica, pasando por la conducta típica, los subtipos (agravados y atenuados) y la exención de responsabilidad por regularización.

CONTENIDO

I. Antecedentes históricos

Los antecedentes históricos de este delito se remontan al Código Penal de 1870, que incluyó el delito de ocultación en el capítulo denominado «De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas.» El artículo 573 disponía la obligación que tienen todos los españoles, sin distinción alguna, de contribuir a las cargas públicas en proporción a sus haberes. Se regulaba así por primera vez la negativa al pago de la cuota correspondiente en el reparto de contribuciones públicas, impago que se sancionaba con una multa consistente en un recargo del 50% más de dicha cuota y el apremio para que satisfaga una y otra cantidad, siempre y cuando se hayan agotado previamente o no se hayan querido utilizar por el sujeto, no conforme con la cuota, todos los trámites legales que tuviera para rectificarla.

En puridad, este artículo no recogía una forma de fraude stricto sensu, pues no perseguía tanto la ocultación del hecho imponible como el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

El fraude fiscal se recogía en el artículo 574, antecedente verdadero del delito fiscal. En él se castigaba al que ocultara o disminuyese fraudulentamente o con malicia sus bienes, rentas o utilidades, con el objeto de no satisfacer la cuota que legalmente le corresponde. Se exigía, así pues, que esa ocultación o disminución se realizara de manera dolosa, con intención de evitar que la Hacienda Pública pueda determinar la cuota tributaria correspondiente al sujeto activo, no cabiendo en ningún caso la comisión culposa.

...//...

Las propuestas fiscales de la Comisión Europea en materia de imposición directa en perspectiva

A20



Forum Fiscal N° 268, octubre 2020

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

RESUMEN

Tras las nuevas propuestas anunciadas por la Comisión Europea, entre las que se incluyen medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades, Iñaki Alonso expone en este artículo las razones por las que este impuesto es uno de los menos armonizados a nivel europeo, aunque en ocasiones puntuales se hayan alcanzado acuerdos en relación con determinados aspectos.

CONTENIDO

Cuando el pasado mes de julio la Comisión Europea planteaba sus propuestas fiscales para el mandato que acaba de comenzar en 2019 y en el contexto de las políticas de recuperación que se están poniendo en marcha en relación con las consecuencias económicas de la pandemia de la COVID-19, nos encontramos que ese paquete fiscal presentado

incorpora algunas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido fundamentalmente, en los mecanismos de cooperación y colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, con la enésima modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa de 2011, y con algunas recomendaciones en torno a la gobernanza fiscal.

Cuestiones más controvertidas desde la perspectiva de la fiscalidad directa quedan anunciadas para el otoño de 2020 y bastante desdibujadas de momento en el planteamiento de la Comisión. Venimos, además, de otro mandato, el que comenzara en 2014, en el que sí se han realizado avances en el ámbito de la armonización fiscal, pero también con un énfasis especial en los intercambios de información entre los Estados miembros y en el aumento de las reglas de transparencia de las multinacionales, y la aprobación de medidas puntuales de coordinación en el Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de los consensos alcanzados en el seno del proyecto BEPS de la OCDE.

Para comprender el punto en el que nos encontramos, quizás no sería malo contextualizar cómo se articulan las competencias de la Unión Europea en el ámbito de la fiscalidad, cuál es el proceso de toma de decisiones que hay que seguir y cuál ha sido la evolución de la armonización de la fiscalidad directa, sobre todo, en relación al Impuesto sobre Sociedades, que no deja de ser la gran figura de la fiscalidad directa que puede tener una mayor incidencia en el mercado interior, como ponía de manifiesto el extenso estudio que en 2001 hicieron público los Servicios de la Comisión Europea y que estaba llamado a servir de base a una importante armonización de determinadas reglas del Impuesto sobre Sociedades, proceso que no se ha llevado a cabo y que sinceramente creo que tampoco tiene visos de irse a completar en un período de tiempo corto.

Desde esta perspectiva, hay que tener presente que ya el Tratado de Roma de 1957 y posteriormente los que le sucedieron fueron muy conscientes del relevante papel que la fiscalidad debía jugar en la consecución de un espacio económico común entre los Estados miembros, pero distinguiendo también desde un primer momento la diferente importancia que tienen unos impuestos y otros en cuanto a su trascendencia para lograr el objetivo del mercado común.

La versión consolidada vigente del Tratado de la Unión Europea establece que la Unión Europea se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías, valores que son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres.

La Unión Europea tiene como finalidad promover la paz, sus valores y el bienestar de sus pueblos. Además, la Unión Europea establecerá un mercado interior y obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico.

Por último, en este sentido, el Tratado de la Unión Europea establece que la Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros y establecerá una unión económica y monetaria cuya moneda es el euro.

A la hora de precisar las medidas por medio de las cuales la Unión Europea va a tratar de conseguir esos objetivos, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que «la acción de la Unión Europea implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en los propios Tratados, la prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente; el establecimiento de una política comercial común; el desarrollo de un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales; un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior; e incluso la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado interior».

La articulación de esas siempre difíciles relaciones de competencia entre la Unión Europea y sus Estados miembros, fruto de esa tensión entre la autonomía de cada uno y la unidad de acción del conjunto, se traduce en la adopción de dos principios generales fundamentales:

...//..

Guía práctica del Impuesto sobre el Patrimonio en Euskadi

El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco (I)

A21



Forum Fiscal N° 268, octubre 2020

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

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Antecedentes legislativos
- III. Concierto Económico e Impuesto sobre el Patrimonio
- IV. Naturaleza del Impuesto sobre el Patrimonio
- V. Ámbito de aplicación
- VI. Tratados y convenios internacionales
- VII. Esquema de liquidación del impuesto
- VIII. Hecho imponible
- IX. Exenciones

CONTENIDO

I. Introducción

El objeto del presente trabajo es analizar el Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco. Para ello se va a tomar como normativa de referencia la vigente en el Territorio Histórico de Álava, en concreto la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, que precisamente regula dicho tributo.

Las diferencias que existen en Bizkaia y Gipuzkoa, sobre la normativa de Álava, se harán constar expresamente y serán analizadas oportunamente.

La explicación de este tributo va a realizarse combinando tanto la teoría, como los supuestos prácticos que tratarán de ayudar a la comprensión del funcionamiento y liquidación del mismo.

II. Antecedentes legislativos

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, reguló el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Se catalogaba a este tributo como excepcional y transitorio (en el campo del Derecho no hay nada más peligroso que catalogar a algo como transitorio pues ello le asegura una larga vida) y recaía sobre el patrimonio neto de las personas físicas, esto es, sujetaba a gravamen los "bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo...en el momento del devengo" del Impuesto.

Dentro del territorio de régimen común, el Impuesto sobre el Patrimonio, como relevo del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas fue, se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio.

Este Impuesto fue, por así decirlo, desactivado desde el 1 de enero de 2008 por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. En la exposición de motivos de esta disposición general se señalaba lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Patrimonio se estableció en el año 1977 como un tributo de carácter extraordinario, en el marco de la profunda reforma del sistema tributario iniciada ese año.

La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Compliance y responsabilidad penal del asesor fiscal

A22



Forum Fiscal N° 268, octubre 2020

María del Carmen Cámara Barroso
Profesora Contratada Doctora en Derecho Tributario
Universidad a Distancia de Madrid

SUMARIO

- I. Introducción
 - II. La responsabilidad penal de la persona jurídica
 - III. La (posible) exoneración de la responsabilidad penal de la persona jurídica: los sistemas de compliance penal
 - IV. La controvertida responsabilidad penal del asesor fiscal en los casos de delito contra la Hacienda Pública
 - V. Consideraciones finales
- Bibliografía

CONTENIDO

I. Introducción

Desde 2010, dentro de la Ley Orgánica (en adelante, LO) 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), en el art. 31 bis, se regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas derivada de las conductas realizadas por parte de las personas físicas que las dirigen y de sus empleados (atribución de la responsabilidad por transferencia o de tipo vicarial), dejando atrás desde entonces el tradicional principio societas delicere non potest.

También en dicho art. 31 bis CP se contempla la posibilidad de que dichas personas jurídicas, para quedar exentas de responsabilidad penal, puedan adoptar medidas encaminadas a prevenir la comisión de delitos, lo que comúnmente se conoce como sistemas de compliance penal (2) .

Con anterioridad a la entrada en vigor de la LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, la instauración de dichos modelos de compliance penal, bajo el cumplimiento de una serie de requisitos, únicamente podía ser considerada como una circunstancia atenuante de la pena.

Entre los delitos que pueden cometerse por las personas jurídicas (y de los que, en consecuencia, estas pueden ser penalmente responsables) nos encontramos con el delito contra la Hacienda Pública (cuyo tipo básico se encuentra regulado en el art. 305 CP), y así aparece recogido en el art. 310 bis CP.

Teniendo en cuenta que la fiscal es una materia especialmente técnica (y que, cada vez más, el protagonismo del contribuyente es mayor, pues, por ejemplo, el sistema de autoliquidación resulta de aplicación en la mayoría de los impuestos de nuestro sistema fiscal), en no pocas ocasiones, especialmente si nos referimos a personas jurídicas de una cierta entidad, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, estas contratarán los servicios de un asesor fiscal.

Desde un punto de vista jurisprudencial, en los últimos años, hemos asistido a una revolución mediática (pensemos, por ejemplo, en el «Caso Messi») en torno al papel que, en la comisión del delito contra la Hacienda Pública (comúnmente conocido como delito fiscal), puede jugar el asesor fiscal.

El delito fiscal, tal y como se encuentra configurado en el art. 305 CP, es un delito especial propio (que, en principio, únicamente podría cometerse por el intraneus, esto es, en el caso de este delito, por el obligado tributario). No obstante, atendiendo a lo dispuesto en la normativa penal, existirían dos vías que permitirían exigir responsabilidad penal al asesor fiscal (extraneus).

En primer lugar, el art. 31 CP, donde se regula la actuación en nombre de otro, en virtud del cual, en aquellos casos en los que el asesor fiscal actúe como representante (legal o voluntario) del obligado tributario (intraneus) podrá responder personalmente de los delitos cometidos por la persona jurídica. Aunque esta posibilidad (la de que el asesor fiscal represente a la persona jurídica) se encuentra recogida en el art. 46 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), esto no ocurrirá en todos los casos.

Para los restantes (en los que el asesor fiscal no representa a la persona jurídica), tratándose de un delito especial propio, la única posibilidad sería entender que este se convierte en partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice). En este último escenario (en el que el asesor fiscal es un mero partícipe), para la declaración de responsabilidad penal de los mismos, tendría que declararse la responsabilidad del autor (obligado tributario), para lo que, por ejemplo, se exige que haya existido dolo.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Tax CDompliance en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA

A23



Forum Fiscal N° 268, octubre 2020

Manuel Lucas Durán

profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá

Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo (área de lo contencioso-administrativo)

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La norma UNE 19602
- III. Tax compliance en el Impuesto sobre Sociedades
- IV. Tax compliance en el IVA
- V. Cuestiones comunes a ambos impuestos
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

CONTENIDO

I. Introducción

El adecuado cumplimiento tributario de las empresas —y, particularmente, de las sociedades mercantiles— es un aspecto que ciertamente preocupa a tales sujetos y a sus stakeholders (entre otros, directivos, empleados, proveedores, financieros, clientes o Administraciones Públicas). Ciertamente, una adecuada práctica fiscal garantiza una continuidad de la empresa en el tiempo y el trabajo de empleados y directivos, siendo así, además, que existen determinados supuestos de responsabilidad tributaria que pueden afectar a tales directivos cuando hayan obrado con dolo o culpa en relación con incumplimientos fiscales de la empresa que administran o dirigen. Adicionalmente... proveedores y financieros... Incluso los clientes de una empresa son sensibles al cumplimiento tributario que la misma realice, pues no en vano su imagen pública va vinculada a un adecuado pago de los impuestos que debe y una elusión —o, peor, fraude— en ámbitos tributarios puede implicar una desafección de muchos de los compradores de bienes y servicios de una determinada sociedad mercantil. Por último, obvio es decirlo, las Administraciones Públicas se encuentran igualmente concernidas por el modo en que la empresa cumpla sus obligaciones fiscales, y en ello no sólo inciden las Administraciones tributarias de los distintos niveles territoriales (Agencia Estatal de la Administración Tributaria y otros entes de gestión tributaria, entendiendo el término en sentido amplio, a nivel autonómico y local), sino también otras Administraciones que contraten con la empresa o les paguen subvenciones (2) .

Pues bien, los sistemas de cumplimiento normativo pretenden asegurar que la conducta de un determinado ente no se aparte de las obligaciones que impone el ordenamiento jurídico porque, en tal caso, sobrevendrán consecuencias desfavorables, como sería el caso de sanciones por incumplimiento o bien regularización de deudas diversas a sujetos privados (v. gr. por responsabilidades contractuales o extracontractuales) o públicos (tanto por contratos firmados con las distintas administraciones, por responsabilidades diversas o por deudas con la Hacienda Pública o con otros entes como, por ejemplo, la Seguridad Social).

Y ello puede darse en muchos ámbitos de una organización, pudiendo incluir desde la normativa sobre protección de datos, mercados y competencia, delitos y penas, contratación pública, medio ambiente, sistemas anticorrupción, blanqueo de capitales, relaciones laborales y con la Seguridad Social, etc. En definitiva, todo incumplimiento de la normativa constituye un riesgo que, de ser evitado, también mitigará las consecuencias que el mismo trae habitualmente aparejadas, en muchos casos económicas, y eludirá un quebranto financiero.

Dicho lo anterior, es evidente que el riesgo de una organización también puede enfocarse desde el ámbito de la normativa tributaria, y precisamente por las peculiaridades de la misma: al ser normas extensas, con lagunas y remisiones que permiten exégesis diversas, que gravan operaciones en muchas ocasiones complejas y sucesivas (step by step transactions), es viable que las mismas resulten deliberadamente alambicadas para forzar la norma y permitir consecuencias fiscales más benévolas a lo que en otro caso resultarían (elusión fiscal) o, directamente, permiten ocultar al Fisco realidades que harían aumentar la presión fiscal que recae sobre la entidad (defraudación fiscal).

..//..

Alcance de las principales iniciativas internacionales e internas destinadas a mejorar las buenas prácticas tributarias

A24



Forum Fiscal N° 268, octubre 2020

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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. LA TRASCENDENCIA DE LA ACCIÓN 13 DEL PLAN BEPS
- II. ESTRUCTURA, CONTENIDO Y EFECTOS DEL «INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME» (ICAP) DISEÑADO EN EL SEÑO DEL FORO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LA OCDE
- III. LOS LLAMADOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS
- IV. EL ALCANCE DE LA NORMA UNE 19602 EN EL DISEÑO DE LOS FUTUROS SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar las diversas iniciativas que, tanto a nivel internacional como en nuestro ámbito interno, se han venido acometiendo a lo largo de estos últimos tiempos con la finalidad de favorecer el cumplimiento tributario y fomentar la creación de una relación de confianza entre contribuyentes y autoridades fiscales. Todo ello con la finalidad de lograr una reducción de la litigiosidad fiscal.

CONTENIDO

- I. INTRODUCCIÓN. LA TRASCENDENCIA DE LA ACCIÓN 13 DEL PLAN BEPS

Como seguramente se recordará a resultas de lo dispuesto en su día en el ámbito de la Acción 13 del llamado Plan BEPS (Base Erosion Profit Shifting) diseñado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el conjunto de las multinacionales quedaron obligadas a presentar anualmente un Informe «país por país» (CbCR) en el que se han de hacer constar, entre otros muchos datos, los ingresos, el beneficio antes de impuestos y la cuota impositiva satisfecha y devengada en cada una de las jurisdicciones donde aquéllas operen. A resultas del establecimiento de esta obligación de información las Administraciones tributarias cuentan con información muy valiosa, y en formato uniforme, con la que poder evaluar riesgos de precios de transferencia y otras cuestiones fiscales con relevancia supranacional. Con carácter adicional pueden emplear la información fiscal encuadrada en el Informe «país por país» para clasificar a las multinacionales en función de sus riesgos, centrándose las comprobaciones en aquéllas que mayor riesgo fiscal de incumplimiento presenten.

Ya en su día, con motivo de la Cumbre de la OCDE celebrada en París el 8 de octubre de 2015, se procedió a revisar de manera sustancial los requisitos de la documentación sobre precios de transferencia exigible a las empresas. A partir de enero de 2017 las multinacionales debían entregar información acerca de sus operaciones empresariales globales y de su política en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» (master file), así como datos más detallados en torno a sus operaciones con partes vinculadas y sus cuantías en un «archivo local» (local file).

A tal efecto el citado Informe de la Acción 13 de BEPS propuso que las empresas multinacionales suministren a todos los Gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común y contenido una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado del Informe «país por país» sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica. Este último Informe habría de proporcionar una clara visión general sobre dónde se localizan los beneficios, las ventas, los empleados y los activos, así como dónde se pagan y devengan los impuestos.

La citada Acción 13 requería de una eficaz implementación al objeto de que las multinacionales presentasen esa información en el último Estado de residencia de la matriz para, con posterioridad, proceder a intercambiar automáticamente esa información a las autoridades tributarias de todos los Estados donde esté operando la multinacional. La implementación de un marco jurídico que posibilitase el intercambio automático de la información «país por país» suministrada por las multinacionales constituyó, sin lugar a dudas, una de las medidas necesarias recogidas en dicha Acción.

El Informe final de la Acción 13 de BEPS persiguió implementar un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia, procediendo a tal efecto a modificar el Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia. La documentación exigible quedó integrada, como se ha señalado, por un «archivo maestro» (master file) que contiene información normalizada sobre todos los miembros del grupo multinacional; por un «archivo local» (local file) que habría de incluir específicamente las operaciones significativas del contribuyente en la jurisdicción donde fuese residente; y por un informe con datos desglosados por países (Country-by Country reporting-Cbc reporting)

..//..



Isaac Merino Jara
Catedrático Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU (en servicios especiales)

CONTENIDO

En 2016, la Comisión Europea presentó un plan de acción del IVA con la finalidad de adaptar su regulación a un mundo globalizado en el que cada vez prima más la utilización de las herramientas digitales.

Resultado de ese plan es la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Su implantación ha sido gradual. Antes de que el proceso concluyera la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, ha introducido modificaciones relacionadas con el uso de interfaces electrónicas como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, que era, a su vez, una de los cambios introducidos en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva (UE) 2017/2455.

Como estaba previsto, parte de las modificaciones se introdujeron en nuestro ordenamiento interno con efectos 1 de enero de 2019, el resto de introducirán con efectos 1 de julio de 2021.

Antes de dar cuenta de algunas de las novedades conviene llamar la atención sobre la celeridad con la que se está reaccionando desde el seno de la Unión Europea para dar una respuesta a la problemática suscitada por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas utilizando las vías electrónicas.

La realidad se impone; el sistema precedente no estaba concebido para responder a las nuevas situaciones producidas y la pérdida de recaudación es significativa, de suerte que se han introducido cambios de un extraordinario calado, abandonándose propuestas que en el pasado parecieron correctas como la tributación en origen y que ahora están siendo sustituidas por la tributación en destino.

Las modificaciones son numerosas y afectan a diversos aspectos del sistema IVA. Daremos cuenta de algunas de ellas.

Los regímenes especiales para la aplicación del IVA a los sujetos pasivos no establecidos que prestan servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o servicios por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos se introdujeron con efectos 1 de enero de 2015.

Pues bien, ya en 2017 la Comisión consideró que una serie de ámbitos de los mismos debían mejorarse.

El primer lugar, el relativo a la carga que supone para las microempresas establecidas en un Estado miembro que presten tales servicios ocasionalmente a otros Estados miembros el tener que cumplir con obligaciones en materia de IVA en Estados miembros distintos de su Estado miembro de establecimiento. Por lo tanto, el Consejo decidió reducir dicha carga estableciendo un umbral a escala comunitaria que, de no ser rebasado por dichas prestaciones, implicará que estas sigan estando sujetas a IVA en su Estado miembro de establecimiento.

En segundo lugar, el referido a las exigencias en materia de facturación de todos los Estados miembros a los que efectúan suministros. El Consejo considera que ello es muy gravoso, y, por tanto, decide que, para minimizar las cargas para las empresas, las normas relativas a la facturación deben ser las aplicables en el Estado miembro de identificación del proveedor que se acoja a los regímenes especiales.

En tercer lugar, el concerniente a que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero con una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad. En consecuencia, el Consejo resuelve que se debe autorizar a estos sujetos pasivos a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

Esas medidas ya están incorporadas a nuestro ordenamiento interno desde el 1 de enero de 2019, tal como exigía la Directiva, y seguirán vigentes y se aplicarán con respecto a las operaciones incluidas en los regímenes especiales de ventanilla única cuya trasposición ya ha comenzado a tramitarse.

Como se indica en el considerando 6 de Directiva (UE) 2017/2455, la materialización del mercado interior, la globalización y los cambios tecnológicos han dado lugar a un crecimiento exponencial del comercio electrónico y, por lo tanto, de las ventas a distancia de bienes, tanto suministrados entre Estados miembros como desde terceros territorios o terceros países a la Comunidad, y por ello, se procede a adaptar a esa evolución las mencionadas Directivas, teniendo en cuenta el principio de imposición en el lugar de destino y la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, a fin de crear unas condiciones de competencia equitativas para las empresas afectadas y de minimizar las cargas que soportan.

En esa línea van, justamente, otra parte de las modificaciones de Directiva (UE) 2017/2455, que tendrán efectos a partir del 1 julio de 2021, — inicialmente a partir de enero de 2021 — en virtud de la Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo de 20 de julio de 2020 por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.



Ana Isabel Martín Valero
Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional
Especialista en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo

SUMARIO

- I. Planteamiento
- II. El plazo de caducidad para el inicio del procedimiento sancionador
- III. El «dies a quo» del plazo de iniciación del procedimiento sancionador
- IV. La interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones por parte de las actuaciones administrativas de inspección

RESUMEN

La regulación del procedimiento sancionador y su autonomía respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como el hecho de que la Administración proceda a notificar la incoación del procedimiento sancionador junto o tras la notificación de la propuesta de liquidación, han generado la controversia de si esa separación de procedimientos es real y efectiva, o simplemente formal o aparente. Ello ha dado lugar a pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo sobre la interpretación del momento y plazo de inicio del procedimiento sancionador, o sobre la aptitud de las actuaciones inspectoras para interrumpir la prescripción de la potestad sancionadora; cuestiones que derivan de ese principio de tramitación separada.

CONTENIDO

I. Planteamiento

La separación del procedimiento sancionador respecto del procedimiento inspector, se introduce en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con la finalidad de reforzar los derechos del contribuyente, así como las obligaciones de la Administración, y completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos. El artículo 34.1 de la Ley establecía que la imposición de sanciones tributarias se realizaría mediante expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.

Esta previsión se mantiene en la Ley 58/2003, General Tributaria, cuyo artículo 208 declara que: «El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente».

La regulación legal del procedimiento y la práctica administrativa en su aplicación ha hecho plantearse la cuestión, tanto desde el punto de vista doctrinal como en el ámbito jurisdiccional, de si esa separación de procedimientos es real en la práctica, o es solo aparente o formal, con la consiguiente pérdida de garantías para el contribuyente.

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente varias sentencias analizando determinados aspectos del procedimiento sancionador que derivan, en última instancia, de ese principio de autonomía o separación. Por una parte, la incidencia que tienen las actuaciones inspectoras en la interrupción de la prescripción del derecho a sancionar. Y por otra parte, la interpretación que ha de realizarse del artículo 209.2º LGT, en cuanto al momento y plazo de inicio del procedimiento sancionador.

El objeto de este artículo no va a ser analizar en profundidad las distintas implicaciones del principio de separación de procedimientos o de autonomía del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de aplicación de los tributos; si no la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en estas sentencias sobre las siguientes cuestiones con interés casacional:

- Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria» (STS de 9 de julio de 2020 —rec. 26/2018—).

..//..

¿Asistimos a un «jaque mate» de las instituciones europeas al modelo 720, se trata de simples «salvas» de la artillería comunitaria para celebrar estas nuevas prerrogativas de la administración española? Análisis del caso a la luz del principio de proporcionalidad

A27



Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020

Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

Guillermo José Velasco Fabra
Profesor Titular de Derecho Mercantil CUNEF

CONTENIDO

Resulta plausible que el legislador español introduzca las medidas necesarias para combatir el fraude fiscal envisando a todo aquel facineroso defraudador que actuando de forma deshonesta dispersa rentas de la Hacienda Pública. Ahora bien, más dudas nos encontramos parafraseando al brocado del excelente jurista francés Montesquieu de que «el fin pueda justificar cualquier medio». Lo anterior explicaría que la Comisión Europea con fecha de 23 de octubre de 2019 (Asunto C-788/19) haya denunciado al Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por su inacción ante el dictamen motivado enviado en el año 2017 para que se modificase la DA 18ª de la Ley General Tributaria, que regula la obligación de declaración de bienes en el extranjero a fin de que resultase compatible con el Derecho Comunitario.

Vaya por delante que entendemos legítima a la luz del Derecho Comunitario el deber impuesto a partir del año 2013 a todos los residentes en España de tener que presentar un formulario (el bien conocido «modelo 720») a modo de «inventario» del patrimonio que se tiene en el extranjero a partir de bienes y derechos por valor de 50.000 € incorporando esperemos asimismo en un futuro muy cercano también las criptodivisas, y el oro de inversión (precisamente la R.DGT de 3 de agosto de 2017 -V2075/17- se pronuncia a favor de la exclusión en la declaración de este inventario de los lingotes de oro por lo que mediante estos «signos externos de riqueza» se podría apuntalar un peligroso «agujero negro» para aquellos potenciales defraudadores que tienen intenciones espurias de esconder su patrimonio oculto frente a los ojos vigilantes de Hacienda). El fin noble de esta carga burocrática para los contribuyentes podría justificarse a la luz de la copiosa doctrina del Tribunal de Luxemburgo (vid. entre otras, las SSTJUE de 11 de octubre de 2007, caso A, C-451/05; y de 18 de diciembre de 2007, caso Elisa, C-101 /05) en aras de garantizar una eficacia de los controles fiscales y luchar enérgicamente contra el fraude fiscal.

Precisamente el legislador español en el Preámbulo de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, justificó esta nueva obligación apelando a razones de eficacia recaudatoria y de lucha contra el fraude fiscal al afirmar que «la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad de la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero». Ahora bien, más dudas nos generan las consecuencias jurídicas que se derivan de este incumplimiento formal.

En particular, por las sanciones de importe superior que se imponen en este caso y que pueden llegar a alcanzar hasta el 150 por 100 del importe no declarado, en comparación con otros supuestos de ausencia de declaración, así como la ficción de calificar dichas rentas como «ganancias no justificadas de patrimonio» integrándose dichas rentas no reveladas en el período impositivo más antiguo de entre los no prescritos ex arts. 39.2 LIRPF y 134.6º LIS, erigiéndose por primera vez en nuestro ordenamiento tributario un supuesto de «imprescriptibilidad de obligaciones tributarias» por haberse omitido de forma dolosa pero también puede suceder que culposamente (es decir, sin ningún tipo de intencionalidad) la presentación de dicha declaración.

De acuerdo con la Jurisprudencia comunitaria (vid. STJUE de 11 de junio de 2009 (C-155/08 y C-157/08), un plazo de prescripción diverso en el Derecho de los Países Bajos para la regularización de activos ocultos dependiendo de que se localizasen en dicho país (de cinco años) frente a su descubrimiento en el extranjero (con el límite, sin embargo, de doce años) no tiene por qué suponer un obstáculo a los principios de libre prestación de servicios (art. 49 TFUE) y de libre circulación de capitales (art. 56 TFUE), siempre que esta medida expansiva quede justificada respetando el principio de proporcionalidad en el sentido de que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue, y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo.

En el mismo sentido, ha de subrayarse la facultad que tienen los Estados miembros de imponer plazos de prescripción más largos dependiendo del lugar donde se localicen los activos no necesariamente conduce a una lesión del principio de proporcionalidad (vid. las SSTJUE de 11 de septiembre de 2008, caso Comisión v. Alemania; C-141/07, y de 25 de febrero de 2010 (caso Müller Fleisch; C-562/08).

..//..

Adaptación de la normativa fiscal a los diferentes vínculos familiares en un contexto de multiculturalidad

A28



Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020

Carmen Banacloche Palao
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. DELIMITACIÓN DE LOS CONFLICTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS: ÁMBITOS OBJETIVO Y SUBJETIVO DE APLICACIÓN.
- III. LA CONCEPCIÓN ISLÁMICA DE LA FAMILIA: FIGURAS CONFLICTIVAS EN EL IRPF Y EN EL ISD.
- IV. SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS.
- V. ORDEN PÚBLICO CONSTITUCIONAL ESPAÑOL: INCIDENCIA EN DERECHO TRIBUTARIO.
- VI. CONCLUSIONES.
- VII. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

En este trabajo vamos a abordar el estudio, inédito en nuestra doctrina, del posicionamiento administrativo y jurisprudencia! sobre la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las familias a otros vínculos análogos, aunque no exactamente coincidentes, que presentan grupos con orígenes geográficos o religiosos distintos. Asimismo, se elaborarán propuestas de adaptación de nuestras disposiciones tributarias a estas realidades, reflejo de la globalización e interculturalidad.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La población residente en España a 1 de agosto de 2019 alcanzó, según las cifras de población, 46,9 millones de habitantes. De ellos, los extranjeros residentes en España (de nacionalidad no española) son 4.848.516 habitantes, lo cual representa el 10,33% de dicha población.

Atendiendo al lugar de nacimiento, hay algo más de seis millones de residentes en España nacidos en el extranjero. Si atendemos a su distribución por grandes regiones, el 35,7% son extranjeros nacidos en la Unión Europea; el 18,4% representa a los nacidos en Sudamérica; el 15,9% son originarios de África; el 4,9% extranjeros nacidos en Centroamérica y el Caribe; el 7,0% procede de Asia, y, por último, un 5,4% son extranjeros nacidos en países de Europa no pertenecientes a la UE.

En 2018 la población extranjera aumentó respecto al año anterior, según refleja el Avance de la estadística del padrón continuo a 1 de enero de 2019, lo que compensa la reducción de la población española y ofrece un saldo positivo de incremento de población. Como resume el titular de prensa de Radio Televisión Española (RTVE) España alcanza la cifra récord de 46,9 millones de habitantes gracias a la inmigración, que compensa la baja natalidad». Tomando datos de 2017 (los últimos publicados) ha aumentado considerablemente el número de ciudadanos de Venezuela (26.608 más), Colombia (20.250) y Marruecos (19.380), los cuales (éstos últimos) son además los que tienen una edad media más baja junto con hondureños y paquistaníes), frente a los extranjeros de mayor edad, que son los británicos, alemanes y franceses.

Los datos que anteceden revelan que la sociedad española es cada vez más variada en cuanto al origen geográfico de sus componentes, circunstancia que sin duda enriquece nuestro patrimonio humano pero que indudablemente también conlleva dificultades, nacidas de la convivencia entre distintas culturas, costumbres y ordenamientos jurídicos. En este trabajo vamos a investigar acerca de los principios generales que han de servir para resolver las cuestiones referentes a la aplicación de los beneficios fiscales que prevé la norma española en relación con la familia, a otros vínculos análogos pero no exactamente coincidentes que tienen los grupos poblacionales con origen geográfico o religión distinta a la nuestra. Analizaremos asimismo de forma casuística los supuestos de hecho que ya se han planteado dando lugar a pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales y formularemos las propuestas de legislación de adaptación de nuestras disposiciones tributarias a estas realidades reflejo de la globalización y la interculturalidad.

..//..



Jesús Félix García de Pablos
Doctor en Derecho

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El proyecto europeo de directiva
- III. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- IV. El proyecto español de impuesto sobre determinados servicios digitales
- V. La economía digital: formas de tributación
- V. Conclusiones

RESUMEN

La Comisión Europea aprobó el 21 de marzo de 2018, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales, una iniciativa que al final no ha culminado con éxito. No obstante, el Gobierno español aprobó el día 18 de febrero de 2020 el Proyecto de ley por el que se establece el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales para someter a tributación una serie de servicios digitales. Una iniciativa unilateral que quedaba comprometida por la futura normativa comunitaria y por los acuerdos que pudieran adoptarse en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

CONTENIDO

La revolución digital ha transformado nuestras vidas y sociedades con una velocidad y a una escala sin precedentes, al mismo tiempo que ahora brinda unas nuevas oportunidades de negocio. Los adelantos digitales han generado una riqueza enorme en un tiempo récord, y estas nuevas tecnologías, en particular la inteligencia artificial, engendrarán inevitablemente un cambio en el mercado de trabajo. La economía digital exigirá una serie de habilidades nuevas y diferentes, así como políticas de protección social diferentes y una nueva relación entre trabajo y ocio. Resultará necesario una gran inversión en educación, además de proporcionar oportunidades de aprendizaje permanente para todos los ciudadanos. La economía digital también ha creado nuevos riesgos, que van desde los fallos en la ciberseguridad, hasta la facilitación de actividades económicas ilícitas y el riesgo en materia de privacidad.

Los Gobiernos, la sociedad civil, las instituciones, las empresas y la industria de la tecnología deberían colaborar en la superación de estos nuevos retos. Por otra parte, la rápida difusión de las tecnologías digitales está transformando muchas actividades económicas y sociales. Estas tecnologías han generado nuevas actividades económicas que deben ser objeto de tributación, como se ha puesto de manifiesto en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, celebrado el 21 de enero de 2020, donde los Ministros de Hacienda de los Estados miembros han estudiado los desafíos fiscales que plantea la digitalización. Se han realizado progresos también dentro de la OCDE, tanto en relación con la reasignación de los beneficios de las empresas digitalizadas (el denominado primer pilar), como sobre la reforma general de la fiscalidad internacional de las empresas (segundo pilar). En la reunión de la OCDE, los días 29 y 30 de enero de 2020, la comunidad internacional reafirmó su compromiso en alcanzar una solución a largo plazo basada en el consenso para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

El Enfoque unificado publicado por la Secretaría de la OCDE en octubre de 2019, acordado por el Marco Inclusivo sobre BEPS que agrupa a 137 países, sigue potenciando la continuidad en las negociaciones sobre las nuevas reglas sobre dónde deberían pagarse los impuestos (reglas nexus) y sobre qué porción de las ganancias deberían ser gravadas (reglas de asignación de ganancias), para garantizar la realización de negocios en lugares donde pueden no tener presencia física y al mismo tiempo puedan someterse a imposición en estas jurisdicciones. El Trabajo Tributario Inclusivo sobre digitalización de la economía es una parte de los esfuerzos para aumentar la seguridad en el sistema tributario internacional, evitando solapamientos normativos y mitigando la doble imposición.

El trabajo se presentó en el nuevo informe Fiscal del Secretario General de la OCDE, durante la reunión de los Ministros de Finanzas del G20 y gobernadores de los Bancos centrales celebrado en RIAD (Arabia Saudí), en los días 22 y 23 de febrero de 2020. Donde la OCDE reiteró su voluntad de desarrollar reglas globales para que las grandes compañías tecnológicas paguen los impuestos debidos, con lo que los ingresos fiscales nacionales se incrementarían en 100.000 millones de dólares al año. La OCDE busca un acuerdo global para mediados de julio de este año 2020 y que establezca un nivel mínimo efectivo al que se gravaría a las empresas y se evitaría la elusión fiscal, de cara a la celebración del G20, con jefes de Estado y de Gobierno, que tendrá lugar en RIAD entre los días 22 y 23 de noviembre de 2020.

..//..

Los dos pilares que amenazan los fundamentos del Derecho tributario internacional

A30

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 13, 2020



Helena Pujalte Méndez-Leite
Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El primer pilar: la atribución de beneficios
- III. El segundo pilar: la propuesta global anti-erosión de bases (GLoBE)
- IV. Conclusiones

RESUMEN

En 2019 la OCDE, impulsada por el mandato del G20, ha acelerado los trabajos relativos a la Acción 1 de BEPS sobre los desafíos fiscales de la economía digital, mediante el planteamiento de un nuevo sistema tributario internacional, basado en dos pilares que podría suponer un cambio radical de las reglas existentes en el marco tributario internacional. El artículo realiza un repaso cronológico de las principales propuestas y alternativas planteadas hasta diciembre de 2019 por el denominado Marco Inclusivo de la OCDE para la consecución de un consenso global que busca, por una parte, que las actividades económicas que no requieran de presencia física para su realización tributen en los territorios donde esté situado el mercado y, por otra, que las empresas no puedan aprovecharse de la deslocalización de bases imponibles a las jurisdicciones que tengan establecidos niveles bajos de imposición para reducir su carga tributaria por Impuesto sobre Sociedades.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

A lo largo de 2019, el denominado Marco inclusivo (en adelante, MI)¹) ha acelerado los trabajos sobre la "Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición" del Plan de Acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios²), conocido por sus siglas BEPS ("base erosion and profit shifting").

Dicha Acción 1 pretende identificar los retos que la economía digital plantea en la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y desarrollar opciones detalladas para hacer frente a las dificultades detectadas. Tras su publicación, los líderes del G20 apoyaron plenamente el desarrollo de dicha Acción y, como consecuencia de ello, se creó el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, un órgano subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con el objetivo de desarrollar un informe que identificaría las cuestiones planteadas por la economía digital y las posibles acciones concretas que deberían abordarse.

El Grupo de Trabajo se planteó el objetivo de publicar, en 2020, un informe que tuviera en cuenta la evolución de la economía digital. Sin embargo, a pesar del plazo inicialmente previsto, a la vista de que la Unión Europea y determinados países empezaron a legislar con medidas concretas relativas a la fiscalidad de la economía digital, la OCDE presentó en mayo de 2018 un informe intermedio³) sobre los trabajos llevados a cabo desde 2014.

Este informe hizo un balance de los progresos realizados en la aplicación del paquete de medidas BEPS, pero al igual que sucedió con el informe original sobre la Acción 1, seguía sin ofrecer conclusiones concretas, lo que ponía de manifiesto la falta de consenso internacional.

En el informe de 2018 se analizaron los diferentes modelos de negocio surgidos en la economía digital, así como los problemas que planteaba cada uno de ellos, señalando las discrepancias en el enfoque de los Estados, en relación a diferentes cuestiones de la fiscalidad de la economía digital.

A tal efecto, el informe identificó las principales características de los mercados digitales y el papel que desempeñaban en la creación de valor, distinguiendo tres rasgos distintivos que se observaban con frecuencia en los modelos económicos altamente digitalizados: (i) la posibilidad de que los negocios se expandieran territorialmente sin necesidad de presencia física, (ii) la fuerte dependencia de los activos intangibles y (iii) el papel de los datos y de la participación de los usuarios. Sin embargo, el informe también destacó la posición que algunos Estados defendían de que, tanto la posibilidad de expandirse sin requerir la presencia física como la dependencia de los activos intangibles, no eran características exclusivas de los modelos de negocio digitales.

..//..



Manuel Benítez Pérez
Asesor Fiscal y Economista
Doctorando en la Universidad de Cádiz

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Ámbito de aplicación del régimen especial
- III. Contenido del Régimen
- IV. El régimen a la luz del derecho constitucional y europeo
- IV. Valoraciones finales. Propuestas de "Lege Ferenda"
- V. Bibliografía

RESUMEN

El régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español supone un beneficio fiscal para los contribuyentes que opten por él. Dichos contribuyentes, manteniendo su condición de residentes fiscales en España y su sujeción al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, tributarán –de forma matizada- conforme a las normas del Impuesto de la Renta de los No Residentes, obteniendo de este modo desde reducciones en la base imponible hasta una menor tributación, entre otras como la exención de ciertas obligaciones formales o la sujeción real a otros impuestos. Un régimen especial no exento de polémica desde sus presupuestos básicos hasta su encaje constitucional, pasando por su contenido y sus implicaciones más elementales. Constituye una herramienta más de la política económica del Estado español para adaptarse a la economía y a la globalización del siglo XXI.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El régimen fiscal especial de los impatriados es un régimen bastante joven dentro de nuestro ordenamiento tributario. Fue introducido por el art.1.Cuarto de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introdujo un apartado 5 en el art. 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998(LIRPF/1998) LIRPF/2004). Dicha ley tenía como fin último la "aprobación de diversas medidas normativas que permiten una mejor y más eficaz ejecución del programa del Gobierno, en los distintos ámbitos en que aquél desenvuelve su acción".

En palabras de SANZ CLAVIJO (2013), "el régimen de los impatriados es una solución ideada por el legislador ante la realidad socio-económica del incremento de los desplazamientos internacionales por motivos laborales en los últimos años, realidad cuyo fomento se pretendería con la dación de incentivos fiscales a trabajadores altamente cualificados para que éstos trasladaran su residencia habitual a España y con su actividad potenciaran el desarrollo de actividades económicas competitivas". Intención que seguiría inamovible con la aprobación de la Ley sobre el Impuesto de las Personas Físicas de 2004 (LIRPF/2004), en el que sólo se introdujo una breve corrección por la vía reglamentaria con la aprobación del RD 687/2005, que incorporaría al Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas de 2004 (RIRPF/2004) un Título VII relativo al "Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes". En dichas normas de rango reglamentario se daba una ordenación un poco más completa de lo que finalmente sería el régimen fiscal de los impatriados tal y como lo conocemos hoy en día. Régimen definitivo que llegó con la aprobación de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF/2006).

La actual (LIRPF/2006) cambió la ubicación sistemática del régimen. Ya no lo encontramos como un apartado 5º del art. 9, relativo a la residencia de las personas físicas, como un beneficio fiscal más. Ahora habremos de acudir al Título X, donde se ubican los Regímenes especiales, y en concreto a la Sección 5ª, donde se regula en el art. 93 el Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Este cambio de ubicación permite al intérprete tener un mejor criterio a la hora de hacer un análisis de la norma, ya que al pasar de ser un beneficio del sistema de sujeción al impuesto a ser un régimen especial en sí mismo nos facilita su comprensión, su verdadero significado y su finalidad concreta. Como desarrollo de esta legislación, el actual Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF/2007) dispone de una forma mucho más pormenorizada en sus arts. 113 a 120 cuál es el ámbito de aplicación del régimen, su contenido, duración, y demás cuestiones de relevancia jurídica que son precisas para la correcta aplicación del mismo. En comparación con el desarrollo reglamentario de la (LIRPF/2004), podemos afirmar que no ha habido variaciones significativas respecto de la regulación introducida por el RD 687/2005 antes mencionado.

..//..

El nuevo Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Estados Unidos. Principales novedades y cuestiones de interés

A32



Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 14, 2020

Juan Calvo Vérgez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. Consideraciones previas
- II. Análisis de las principales novedades recogidas en el Protocolo que modifica el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Estados Unidos
- III. A modo de conclusión

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance del nuevo Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Estados Unidos el cual, en principio, habría de favorecer a nuestro país como destino de la inversión directa proveniente de Estados Unidos, eliminando los agravios comparativos que España ha padecido respecto a otras jurisdicciones europeas con mejores convenios e impulsando la competitividad de las filiales en EEUU de los grupos empresariales españoles. Y ello en la medida en que se equipara la ausencia de tributación en origen de muchas rentas obtenidas por los residentes del otro Estado contratante con el tratamiento fiscal que se aplica a las transacciones concluidas con residentes procedentes de países de la Unión Europea.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como seguramente se recordará el Convenio de Doble Imposición (CDI) firmado con Estados Unidos de fecha 22 de febrero de 1990 (el cual, como es sabido, fue con posterioridad objeto de las actualizaciones del Acuerdo Amistoso de 2006 y del Acuerdo y Protocolo de 2013) se refería en apartados separados, y con una distinta tributación, a los derechos de autor sobre obras literarias (5%), a los derechos de autor sobre obras científicas (8%) y a los demás cánones (10%), siendo esta última categoría la correspondiente a los derechos de uso de programas de ordenador. Y ello por aplicación del art. 3.2 del citado CDI1), de conformidad con el cual cuando no se defina en el Convenio (como sucedía en el supuesto de autos) un determinado término debe interpretarse de acuerdo con el significado que tenga en el derecho interno.

El art. 7.1 del citado CDI con Estados Unidos señalaba que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrían someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un Establecimiento Permanente (EP) situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera los beneficios podrán someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a dicho EP2). Con carácter adicional se ha de hacer referencia a este respecto al Acuerdo amistoso de 30 de enero y 15 de febrero de 2006, relativo a la aplicación del CDI, que condicionó la aplicabilidad de este a determinados tipos de entidades y, en particular, a las sociedades de personas "tipo LLC" y a las sociedades anónimas "tipo S", señalándose en dicho Acuerdo que la aplicabilidad del CDI dependería de la forma de tributación de la LLC en Estados Unidos así como de la residencia de sus socios, en función de lo cual se expediría un certificado de residencia fiscal específico (Modelo 6166) que acredite la aplicabilidad del CDI a la entidad.

A nivel jurisprudencial mediante Sentencia de 17 de junio de 2009 (RJ 2009, 4647) analizó en su día el Tribunal Supremo (TS) la cuestión relativa a la tributación de los cánones en el citado Convenio existente entre España y Estados Unidos. Concretamente fue objeto de análisis un supuesto en el que, con fecha de 22 de marzo de 1999, la entidad recurrente presentó la declaración Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por pagos en concepto de canon (derechos de autor) realizados a una entidad residente en Estados Unidos, liquidando al tipo del 5% previsto en el art. 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y España. Disconforme con dicha actuación, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) emitió propuesta de liquidación provisional con fecha 17 de marzo de 2000, aplicando a los pagos efectuados el tipo del 8% en lugar del 5% considerado por la entidad, y resultando una cuota adicional a ingresar.

..//..



Jesús Félix García de Pablos
Doctor en Derecho

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. EL MERCADO EUROPEO INTERIOR DE LA ELECTRICIDAD.
- III. LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.
- IV. LOS IMPUESTOS SOBRE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.
- V. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.
- VI. CONCLUSIONES.

RESUMEN

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, introdujo en el sistema tributario español tres nuevos impuestos, en relación con la producción de energía eléctrica, la producción de combustible nuclear gastado y la actividad de almacenamiento del combustible nuclear gastado, con la finalidad de favorecer el equilibrio presupuestario y garantizar el respeto al medio ambiente. Unos impuestos que pueden entrar en contradicción con la normativa de la Unión Europea, sobre armonización de la tributación de las fuentes de energía.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El último Informe del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC)¹, publicado el día 5 de agosto de 2019, señala la necesidad evidente de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de todos los sectores, incluido el alimentario, con el objetivo de mantener el calentamiento global por debajo de 2º C.

En 2015 los Gobiernos confirmaron el objetivo del Acuerdo de París de reforzar la lucha contra el cambio climático y mantener la temperatura media mundial muy por debajo de 2º e con respecto a los niveles preindustriales y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 ºC. Precisamente la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, creó tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gaseado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, como tributos de carácter directo, con la finalidad de armonizar el sistema fiscal español y conseguir un mayor respeto al medio ambiente. Sin embargo, esta finalidad amparada en el artículo 45 de la Constitución queda desvirtuada dado que estas figuras tributarias no contemplan la relación entre el importe de la cuota tributaria y la actividad contaminante, ni estimula los comportamientos compatibles con el medio ambiente. Por lo que, se ha planteado la compatibilidad de estas figuras con las normas comunitarias que armonizan la imposición indirecta de las diversas fuentes de energía. Es necesario, por tanto el estudio de la normativa europea y la jurisprudencia comunitaria sobre la materia y arrojar algo de luz sobre el tema.

..//..



David Silva García

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA ACCIÓN 5.ª DEL PLAN BEPS DE LA OCDE. EL CRITERIO DEL "NEXUS APPROACH"
- III. LOS REGÍMENES DEL "PATENT BOX". UNA VISIÓN COMPARADA
- IV. EL RÉGIMEN ESPAÑOL (ARTÍCULO 23 DE LA LIS)
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Una de las principales constantes en las políticas científicas y económicas de todos los Estados modernos es el fomento y la incentivación de las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación tecnológica.

Es por ello por lo que, entre todas las políticas de la Unión Europea, las referentes a las políticas de I+D siempre han ocupado un lugar privilegiado respecto de las demás. Estas políticas son clave para el crecimiento a largo plazo, la creación de empleo, la mejora de productividad y competitividad.

El resultado de las operaciones de investigación y desarrollo dan lugar a los activos intangibles, los cuales, en la actualidad, son activos fundamentales en la valoración de las empresas.

Estos activos pueden ser objeto de negocios de los cuales se espera obtener rendimientos empresariales. Sin embargo, la producción de un activo de este tipo es costoso y arriesgado, es por ello que, en muchas ocasiones, el Estado, en favor del interés general, interviene para su generación.

Conforme a las Transfer Pricing Guidelines Aspects of Intangibles de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, se consideran bienes intangibles los derechos de uso de determinados activos industriales como patentes, marcas, nombres comerciales, diseños o modelos, así como derechos sobre propiedad artística y literaria y propiedad industrial como know-how y secretos comerciales.

En la normativa española no se encuentra una definición de intangible, pero si atendemos al Plan General Contable, en adelante PGC, la norma 5.ª de valoración relativa al inmovilizado intangible podemos deducir un concepto de este:

"Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad. El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente".

..//..

Administratio-
Doktrina

Doctrina
Administrativa

Impuesto sobre Sociedades. Baja provisional en el índice de entidades

D01



Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

Tribunal Económico-Administrativo Central
11 de junio de 2020
Art.131 T.R.L.I.S. (RDLeg 4/2004)

RESUMEN

No puede admitirse un acuerdo de baja provisional en el índice de entidades por haberse declarado la entidad como "fallida" si no constan en el expediente, tramitado para dictar dicha baja provisional, los documentos esenciales vinculados a la declaración de fallido. Se considera falta de motivación en el acto administrativo.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 06/06/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/03/2018 contra la resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid identificada en el encabezamiento.

SEGUNDO.-El 12 de agosto de 2013 se dicta acuerdo de declaración de fallido respecto de la entidad recurrente, por no conocerse bienes embargables y suficientes para el pago de sus deudas en período ejecutivo.

TERCERO.-Consecuencia de la declaración de fallido, se da de baja a la entidad del Índice de Entidades, notificándose al obligado el 9 de abril de 2014, el trámite de audiencia previo y la propuesta de baja del referido índice.

CUARTO.-El 3 de junio de 2014, se notifica el acuerdo de baja en el Índice de Entidades a la entidad, conforme al artículo 131 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

QUINTO.-No conforme con el citado acuerdo la entidad interpone recurso de reposición que resulta desestimado, y frente a esa resolución desestimatoria se interpone reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid.

SEXTO.-El TEAR de Madrid desestima las pretensiones de la reclamante, mediante resolución de 30 de enero de 2018, frente a la que se promueve el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la resolución del TEAR que confirma el acuerdo de baja provisional en el Índice de Entidades.

TERCERO.- La baja en el Índice de Entidades procede en los supuestos previstos en el artículo 131 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en los siguientes casos:

a) Cuando los débitos tributarios de la entidad para con la Hacienda pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

b) Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a tres períodos impositivos consecutivos.

2. El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquélla concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

3. El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos en el primer supuesto, la baja se ha producido como consecuencia de la declaración de fallido de la entidad por resultar sus créditos incobrables.

En relación a la declaración de fallido, el artículo 76 de la LGT dispone:

..//..

El suministro de libros electrónicos, por ejemplo, mediante la descarga de los mismos a través de una página web, constituye una prestación de servicios por vía electrónica que debe tributar al tipo del 4%

D02



Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

Consulta DGT V2509-20

22 de julio de 2020

Arts. 20.Uno.9º y 91.Dos.1.2º L.I.V.A. (L37/1992)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante es una asociación empresarial que agrupa empresas dedicadas a la formación a distancia y en línea. Para la impartición de la citada formación se facilita material virtual de aprendizaje de carácter multimedia que puede integrar elementos como videos, gráficos, imágenes, animaciones, audios, simuladores o biblioteca.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tipo impositivo aplicable al acceso al material virtual objeto de consulta en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION

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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)

Dos. 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.

(...)".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las entidades que imparten formación a distancia objeto de consulta, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

2.- La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo de 5 de mayo de 2009 establecía que los Estados miembros podían aplicar un tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a las publicaciones en cualquier medio de soporte físico. Sin embargo, no se prevéía la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido al suministro de publicaciones electrónicas, por ejemplo, mediante su descarga desde una página web, al ser considerado como una prestación de servicios prestados por vía electrónica que debía tributar al tipo general del Impuesto.

..//..

Recibir la prestación extraordinaria por reducción en la facturación tras la declaración del estado de alarma no obliga a darse de baja en la actividad

D03

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020



Consulta DGT V1387-20
13 de mayo de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Las restricciones en los desplazamientos que ha impuesto el estado de alarma en nada influyen a la hora de imputar la renta en especie, pues ésta no depende de la efectiva utilización del vehículo para fines particulares.

CONTENIDO

La cesión por una empresa a un trabajador de un vehículo para su uso particular, durante el tiempo de confinamiento correspondiente al estado de alarma derivado del COVID-19, es un rendimiento en especie que tributa en IRPF pese a haber estado el vehículo inmovilizado durante este tiempo.

El estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos. La retribución en especie, en la forma en la que está prevista en artículo 42.1 de la LIRPF solo exige la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda, por lo que la imputación al contribuyente de la retribución en especie deriva de la obtención del derecho de uso del vehículo, con independencia de que exista o no una utilización efectiva.

Normativa aplicada: arts. 42 y 43 LIRPF.

La DGT examina los requisitos exigidos para aplicar bonificaciones a la venta de la vivienda habitual ocupada contra la voluntad del propietario

D04



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

Consulta DGT V1845-20
9 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Para la exención de la ganancia patrimonial que pudiera haberse generado en la transmisión de la vivienda, está debe considerarse como habitual pese a no haber llegado a constituir residencia habitual durante tres años continuados, debiendo en tal caso justificar el propietario la necesidad de cambio.

CONTENIDO

Tras verse obligado a vender una vivienda porque al haber sido ocupada ilícitamente tuvo que ser desaloja por la Policía, recibiendo el propietario amenazas que le obligaron a no volver a la vivienda, la vivienda no pierde el carácter de "vivienda habitual" porque el supuesto no tiene encaje en otras circunstancias "análogas justificadas".

La vivienda debe considerarse como habitual a pesar de no haber llegado a constituir su residencia habitual durante tres años continuados.

La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio, y en el caso, varias personas relacionadas con los ocupantes impidieron al propietario entrar en su casa, le agredieron y, al huir, se lesionó al caerse por las escaleras, lo que le genera miedo al entrar en su propia casa.

Siendo la vivienda de VPO, no podía venderla durante los cinco primeros años desde su compra. No llegó a residir durante tres años continuados en la vivienda pero las circunstancias por las que vende la vivienda, no son contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio.

Un trastorno emocional no implica por sí mismo y en todos los supuestos la necesidad requerida, bien de forma independiente o en su conjunción –de forma agravante- con algún otro hecho, pudiera constituir en algunos casos, como pudiera ser en éste, circunstancia que desencadene la necesidad de abandonar la vivienda, y la valoración de la necesidad queda fuera del ámbito de competencias del Centro Directivo, pues corresponde efectuarla a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Solo en caso de concluirse necesario el cambio anticipado de residencia habitual, la vivienda habría alcanzado la consideración de habitual, permitiendo el disfrutar de los beneficios otorgados por el Impuesto, en concreto el de la exención de la ganancia patrimonial que pudiera haberse generado en la transmisión de la vivienda habitual.

Requisitos exigidos para que la quita obtenida sobre un préstamo concedido por un banco no tribute en Renta

D05

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020



Consulta DGT V1913-20
12 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

La disposición adicional 3ª LIRPF exime de IRPF a las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas que no derivando del ejercicio de actividades económicas, se determinen mediante acuerdos judiciales o extrajudiciales definidos conforme a los procedimientos fijado en la Ley Concursal.

CONTENIDO

La obtención de una quita sobre un préstamo concedido por un banco, en la medida en que la quita no afecta a un pasivo correspondiente a una actividad económica, pues supone disminución de una deuda, equivale a una ganancia patrimonial que tributa como tal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, se aplica la disposición adicional tercera de la Ley del Impuesto que establece una exención respecto a las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

Si se cumplen estos requisitos la ganancia patrimonial obtenida en la quita estará exenta.

Un turista que por motivo del estado de alarma supere los 183 días de estancia en el territorio español podría tributar en IRPF como residente

D06



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

Consulta DGT V1983-20
17 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

La permanencia por más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, constituye una presunción de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España aunque la extensión en más de 183 días sea consecuencia de la declaración del Estado de alarma, y aunque hubiera podido retornar a su país de origen cuando finalizó este Estado de alarma.

CONTENIDO

Un matrimonio de residentes fiscales en Líbano que habitualmente pasan menos de 6 meses al año en España y no reciben rentas en España, si llegan a España para un viaje de 3 meses pero deben prorrogar su estancia aquí por el Estado de alarma, están obligados a tributar en España como residentes.

Los días pasados en España durante el Estado de alarma si se contabilizan a efectos de determinar la residencia fiscal en España.

Líbano es uno de los territorios considerados por la legislación española como paraíso fiscal.

La permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, constituye una presunción de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España aunque la extensión en más de 183 días sea consecuencia de la declaración del Estado de alarma, y aunque hubieran podido retornar a su país de origen cuando finalizó este Estado de alarma.

Incidencia en el IRPF del contribuyente de la devolución de las prestaciones por desempleo cuyo cobro deviene indebido

D07



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

Consulta DGT V2262-20
2 de julio de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Los ingresos percibidos en su día por tal concepto y que se reintegran deben ser excluidos de las declaraciones; puesto que no se han obtenido, no se ha producido respecto a los mismos el hecho imponible del impuesto.

CONTENIDO

La indebida percepción de prestaciones por desempleo, devueltas de manera fraccionada a lo largo de varios años, tienen incidencia en la declaración del Impuesto en el ejercicio en el que fueron incluidas, precisamente por su carácter de indebidas.

Los ingresos, percibidos en su día y que se reintegran deben quedar excluidos de la declaración, al considerarse que no se han obtenido, no habiéndose producido respecto a los mismos el hecho imponible del impuesto: obtención de renta por el contribuyente.

La regularización de la situación tributaria a los efectos de excluir los importes indebidamente percibidos y declarados, puede efectuarse instando el consultante la rectificación de las autoliquidaciones.

Si la rectificación origina una devolución y han transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora sobre el importe de la devolución, sin necesidad de que el obligado lo solicite. Este plazo de seis meses comienza desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Si rectificación de la autoliquidación origina la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria debe abonar el interés de demora.



Consulta DGT V1277-20
6 de mayo de 2020
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

Una vez concluido el periodo transitorio el Reino Unido dejará de estar comprendido dentro del concepto de Comunidad, a los efectos del impuesto, por lo que cualquier bien introducido en el TAI desde el territorio del Reino Unido, que pasará a ser considerado país tercero, constituirá la realización del hecho imponible importación.

CONTENIDO

Una sociedad con sede en el Reino Unido, con una sucursal en el territorio de aplicación del impuesto, que transporta bienes desde un Estado miembro distinto del Reino Unido y del Reino de España, con destino a la sucursal en el territorio de aplicación del impuesto, a la que expide una factura para documentar la venta, y respecto a la que adicionalmente, la entidad británica expide a la sucursal facturas con ocasión de la utilización de un sistema operativo propiedad de la primera y utilizado por la sucursal para instalarlo en los equipos de los clientes de la sucursal española, tiene, a los efectos del IVA, la condición de empresario o profesional.

Respecto de las relaciones entre la sociedad consultante y su sucursal en el territorio de aplicación del impuesto, similar cuestión ya ha sido analizada por el TJUE en su sentencia de 23 de marzo de 2006, dictada en el Asunto C-210/04 FCE Bank, que dispone que sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, y que una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

Así y para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si se desarrolla una actividad económica independiente, lo que impone a su vez analizar si en el caso, la sucursal puede considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

La sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, y no dispone de c

La sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, y no dispone de capital de dotación y la sola existencia de un acuerdo de reparto de costes no enerva lo anterior.

Por ello, cuando una sucursal no asume el riesgo económico de su actividad, sino que lo hace la matriz, no puede considerarse a la sucursal como empresario o profesional distinto de su matriz a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y en relación con los costes imputados por ésta a la sucursal por las operaciones que redundan en beneficio de la primera.

Los servicios prestados a la sucursal no constituirán prestaciones de servicios imponibles en la medida en que falte la asunción del riesgo económico de su actividad por parte de dicha sucursal y los servicios quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Solo si la sucursal asume el riesgo económico de su actividad de forma independiente, el pago por parte de la sucursal a la matriz de un importe en concepto de uso del software comercializado por la primera en el territorio de aplicación del impuesto, constituye la contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En igual respuesta debe darse respecto de los servicios de transporte de bienes efectuada por la entidad británica a favor de la consultante, cuando la sucursal no asume el riesgo económico de su actividad en las condiciones señaladas, la operación no estará sujeta al Impuesto.

No obstante se indica que el transporte de bienes desde un Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto determina la realización por parte de la entidad británica de una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes.

Además, y como consecuencia de la realización de operaciones intracomunitarias, se debe presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en los artículos 78 a 81 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

Por último durante el periodo transitorio, en el que sigue siendo de aplicación la normativa comunitaria en el Reino Unido indica la DGT, el movimiento de bienes desde un Estado miembro hacia el territorio de aplicación el impuesto, seguirá teniendo la consideración de operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes.

Y a la conclusión del mismo, el Reino Unido dejará de estar comprendido dentro del concepto de Comunidad, a los efectos del impuesto. Momento en el que cualquier bien introducido en el territorio de aplicación el impuesto desde el territorio del Reino Unido, que pasará a ser considerado país tercero, constituirá la realización del hecho imponible importación.

Las clínicas dentales no pueden aplicar el tipo del 0% a las compras de mascarillas

D09



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

Consulta DGT V2056-20
23 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

No todos los centros sanitarios pueden aplicar el tipo del 0% del IVA: sólo aquellos que proporcionen a los pacientes asistencia y servicios sanitarios en régimen de internamiento.

CONTENIDO

Una clínica dental privada que va a realizar adquisiciones de mascarillas FFP2 y KN95 no podrá aplicar el tipo 0 del IVA previsto en el RD Ley 15/2020.

La aplicación de este tipo se aprobó por el Gobierno Español después de que la Comisión Europea accediera, ante las peticiones formuladas por varios Estados miembros, a conceder una franquicia de derechos de importación y una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del COVID-19. El RD Ley únicamente permite la aplicación de un IVA al 0% a entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios que realicen las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes.

Sin embargo, no todos los centros sanitarios calificados como tales en el mencionado Real Decreto 1277/2003 estarían incluidos en el ámbito subjetivo del artículo 8 del citado Real Decreto-ley. Sólo aquellos centros destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y, en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, tienen encaje en el mencionado precepto. Circunstancia que no concurre en las clínicas dentales que tampoco reúnen las condiciones exigidas a las entidades de carácter social, por lo que no podrán aplicar el tipo del 0% del IVA.

Normativa aplicada: arts. 4 y 5 LIVA. Art. 8 RDL 15/2020.

La adquisición de material sanitario por las Administraciones a tipo 0% se documenta en factura como operación exenta

D10

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020



Consulta DGT V2070-20
23 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

El hecho de que consten en las facturas como operaciones exentas no limita el derecho a la deducción del IVA soportado de quien realiza la operación.

CONTENIDO

La adquisición de mascarillas por un Ayuntamiento con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 15/2020 para combatir los efectos del COVID-19, es una entrega sujeta a IVA, pero a tipo del 0 por aplicación del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

Se trata de una medida excepcional que permite la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19, para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva hasta el 31 de julio de 2020.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentan en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

La aplicación del tipo 0 exige que el destinatario tenga la condición de entidad de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social, y aunque el artículo 7.8º la Ley 37/1992 diferencia a efectos de la sujeción de la actividad del sector público al Impuesto sobre el Valor Añadido entre Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público, debe entenderse que todas ellas están englobadas en el término entidades de Derecho Público, por tanto, Estado, Comunidades Autónomas, provincias, municipios y cualquier otro organismo o entidad de Derecho Público.

Normativa aplicada: art. 4.5 LIVA y art. 8 RDley 15/2020.

Los Parlamentos autonómicos también aplican el tipo del 0% del IVA en las compras de material sanitario para proteger a sus trabajadores

D11



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

**Consulta DGT V2081-20
23 de junio de 2020
SG de Impuestos sobre el Consumo**

RESUMEN

Las Administraciones Pùblicas que pueden beneficiarse de este tipo del 0% son todas aquellas englobadas en el término "entidades de Derecho Pùblico", esto es todas las Administraciones territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas.

CONTENIDO

Para un Parlamento autonómico que adquiere diversos productos de protección para su personal con la finalidad de garantizar la seguridad y la salud de los trabajadores en su reincorporación presencial al puesto de trabajo, se beneficia del tipo impositivo 0 en el Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

La Comisión Europea así lo ha concedido como una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19, para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, y hasta el 31 de julio de 2020.

Ahora bien, se exige que el destinatario tenga la condición de entidad de Derecho Pùblico, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social. La Ley 37/1992 en el ámbito de las exenciones aplicable a determinadas actividades realizadas por las entidades públicas con sentido amplio, utiliza la expresión de entidades de Derecho Pùblico (exención sanitaria, deportiva, cultural de carácter social), que debe entenderse extensible a las Administraciones territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas.

Por ello, y como dentro del concepto entidades de Derecho Pùblico a efectos de la posible aplicación del tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, se incluyen, entre otras, las Administraciones Pùblicas territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas, el Parlamento autonómico se puede beneficiar de la medida.

Normativa aplicada: arts. 4 y 5 LIVA. Art. 8 RDLey 15/2020.

La aplicación del tipo cero de IVA para las entregas de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19 incluye a los Colegios profesionales

D12

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020



Consulta DGT V2237-20

1 julio de 2020

SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

Los colegios profesionales, están incluidos en la consideración de entidades de Derecho Público a efectos de la posible aplicación del tipo cero del Impuesto previsto en el artículo 8 del RD-ley 15/2020, tal y como así se dispuso por la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, en su informe de 29 jun. 2020, y por remisión a la Ley 2/1974, sobre Colegios Profesionales que establece que los Colegios Profesionales son Corporaciones de derecho público.

CONTENIDO

La entrega por mercantil de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19 a colegios profesionales se beneficia del tipo 0 en el IVA.

La entidad que realiza la entrega tiene la condición de empresario o profesional y quedan 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, pero en el caso, lo es a tipo 0 en virtud del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

Siendo los destinatarios los colegios profesionales, éstos quedan incluidos en la consideración de entidades de Derecho Público a efectos de la posible aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, tal y como así se dispuso por la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, en su informe de 29 de junio de 2020, y por remisión a la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales que establece que los Colegios Profesionales son Corporaciones de derecho público, y como tales, pueden aplicar el tipo cero previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

D13

La consultante es la entidad cabecera de un grupo empresarial que tiene como objeto social el transporte sanitario consistente en el traslado de personas enfermas, accidentadas, impedidas, incapacitadas y pacientes de hospitales, entre otros. Consideración de la entidad consultante como "clínica o centro hospitalario" a efectos de la aplicación del tipo del 0 por ciento en las adquisiciones de material sanitario en virtud del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



**Consulta DGT
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/07/2020
Ley 37/1992 art. 4 y 5 Real Decreto-ley 15/2020 art.8**

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 uno 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".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, a la consultante que, consecuentemente, 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 continuada 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.

En ese caso, 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.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

..//..

D14

El consultante es titular de una oficina de farmacia, estando acogido al régimen especial de recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido y realiza entregas de material contemplado en el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020 a pacientes que las demandan además de a entidades de Derecho Público. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2244-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

01/07/2020

Ley 37/1992 arts. 4,5Real Decreto-ley 15/2020 art.8

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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)".

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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, al consultante y a sus proveedores que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen 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 continuada 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.

En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

..//..

D15

El consultante cobró indebidamente prestaciones por desempleo por lo que se ha procedido a devolver dichos importes de forma fraccionada a lo largo de varios años. Tributación en el IRPF de la devolución de las prestaciones por desempleo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2262-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
02/07/2020
LGT, 58/2003, Art. 120.3.
LIRPF, 35/2006, Art- 17-

CONTENIDO

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”.

Por lo que respecta a la devolución de las prestaciones por desempleo cobradas indebidamente, su incidencia en el IRPF se produce, por su carácter de indebidas, en la declaración del Impuesto en el que las mismas se hubieran incluido. Por tanto, los ingresos percibidos en su día por tal concepto y que se reintegran procede excluirlos de aquella declaración, al considerarse que no se han obtenido, no habiéndose producido respecto a los mismos el hecho imponible del impuesto: obtención de renta por el contribuyente (artículo 6 de la LIRPF).

Por tanto, la regularización de la situación tributaria (excluyendo los importes indebidamente percibidos y declarados) podrá efectuarse instando el consultante la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria:

“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.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley”.

D16

El consultante ejerce desde septiembre de 2019 una actividad profesional que le obliga a desplazarse 100 kilómetros de su vivienda habitual, donde reside con su esposa y dos hijos. Ha decidido alquilar una casa cerca de la zona de trabajo para quedarse a dormir algunos días de la semana. Desde el punto de vista del IRPF, ¿cuál sería su vivienda habitual?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2287-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
06/07/2020
LIRPF 35/2006, DA 23^a

CONTENIDO

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece determinados beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual de los contribuyentes.

En concreto, la disposición adicional vigésima tercera 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), establece que:

«A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.»

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha.»

A tales efectos, con carácter general, la concreción de cuál es la vivienda habitual de un contribuyente es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no pudiéndose responder, en consecuencia, a la cuestión concreta planteada en la consulta.

D17

La entidad consultante se dedica a la compraventa de vehículos. Una vez efectuada la venta del vehículo en el plazo de un año, si el nuevo titular procede a la baja temporal o definitiva del vehículo ¿se mantiene la exención practicada por la compraventa o debe procederse a la liquidación del impuesto?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



**Consulta DGT V2320-20
SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Pùblicos
07/07/2020
TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 45-I-B-17**

CONTENIDO

El número 17 del artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD–, dispone lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. [...]

B) Estarán exentas:

[...]

17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición.

[...]».

La exención se establece para empresarios profesionales siempre que el vehículo se transmita dentro del año siguiente a la fecha de adquisición por parte del empresario. Cumpliéndose esta segunda condición la exención provisional se convierte definitiva. El que se transmita a un particular, un desguace o una empresa de cualquier otro carácter en nada desvirtúa el fin de la operación de adquisición, que es lo que grava el impuesto, ya que la ulterior transmisión no es más que un medio objetivo de acreditar que el vehículo efectivamente se adquirió con esa finalidad y no para el uso propio.

D18



La consultante tiene 91 años, con un grado II de dependencia reconocido, y está ingresada en una residencia geriátrica privada. La consultante no percibe ningún tipo de prestación ni tiene plaza en una residencia pública. Paga el importe de la residencia donde está ingresada (2.200 euros al mes), con su pensión de jubilación y los pagos periódicos de una renta vitalicia. Si tiene alguna deducción en cuota por dicho gasto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2342-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
09/07/2020
LIRPF. Ley 35/2006, Art. 57.

CONTENIDO

Respecto a la cuestión planteada en su escrito de consulta, la Ley del Impuesto no incluye una consideración expresa de las cantidades abonadas a una residencia ni de los gastos que puedan originarse para dicho contribuyente con motivo de los cuidados socio-sanitarios que pueda necesitar esta persona, lo cual no implica que tanto las unas como los otros no hayan sido tenidas en cuenta, pues en la cuantificación del mínimo personal y familiar se tienen en consideración determinadas situaciones como la aquí planteada en el escrito de consulta, que implicarían la necesidad de realizar pagos periódicos a residencias para atender este tipo de situaciones y facilitar así al contribuyente los cuidados socio-sanitarios que éste pueda necesitar.

D19

El consultante participa en diversos juegos de apuestas de "Loterías y Apuestas del Estado", realizando las apuestas conjuntamente con otras personas con las que distribuye el importe de los premios, si bien las apuestas las realiza utilizando una cuenta bancaria de su titularidad. Tributación de los premios compartidos obtenidos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



**Consulta DGT V2345-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
09/07/2020
Ley 35/2006. LIRPF, disposición adicional trigésima tercera**

CONTENIDO

La disposición adicional trigésima tercera 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), dispone lo siguiente:

“1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrteará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que excede de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que excede de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrteará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional.

5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido.

6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento previsto en el apartado 2 anterior o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior.

..//..

D20



La consultante es una fundación sin ánimo de lucro que ha adquirido tabletas para posteriormente donar estos dispositivos electrónicos al área sanitaria para que los pacientes aislados por COVID-19 pudieran comunicarse con sus seres queridos con el fin de paliar su ansiedad. Si a la adquisición de dichas tabletas por la consultante les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2375-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

10/07/2020

Ley 37/1992 arts. 4, 5Real Decreto-ley 15/2020 art.8

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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).".

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".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, los proveedores de la fundación consultante, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen 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 continuada 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.

En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

..//..

La entidad consultante es una asociación de instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones. La disposición adicional vigésima del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, y el artículo 23 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, regulan la disponibilidad excepcional de los planes de pensiones en diversas situaciones derivadas de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, durante un determinado plazo y con un límite máximo de importe disponible

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2455-20
SG de Operaciones Financieras
16/07/2020
Ley 35/2006 art. 17-2-a-3 DT 12
RDley 11/2020 DA 20
RDLG 3/2004 art. 17-2-b

CONTENIDO

1. Aplicación de la reducción del 40 por 100 en caso de disponer de los derechos consolidados en un plan de pensiones en forma de capital.

El apartado 3 de la disposición adicional vigésima del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, establece que "el reembolso de derechos consolidados se hará efectivo a solicitud del participante, sujetándose al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones".

Por tanto, debe tenerse en cuenta el artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), el cual establece que, en todo caso, tienen la consideración de rendimientos del trabajo:

"3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones..."

Asimismo, la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 35/2006 regula un régimen transitorio aplicable a planes de pensiones en los siguientes términos:

"(...)

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

(...)

4. El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaeció la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018."

A este respecto, el artículo 17.2.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 7 de marzo) -vigente a 31 de diciembre de 2006- establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción:

"b) El 40 por 100 de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el apartado 5º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez."

El apartado 4 de la disposición transitoria duodécima ha sido añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el cual ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de dicha fecha.

De los preceptos anteriores se desprende que las cantidades percibidas en el supuesto planteado se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor.

Además, si los derechos consolidados se perciben en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 y la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita.

2. Aplicación de la reducción del 40 por 100 en caso de disponer de los derechos consolidados en forma de capital de distintos planes de pensiones.

..//..

D22



El consultante es propietario de unos apartamentos que van a ser destinados al alquiler de uso turístico. Los apartamentos estarán dotados de todo lo necesario para una confortable estancia, y se prestará servicio de limpieza y cambio de ropa de camas a la entrada y salida de los huéspedes. Pregunta si es correcta la clasificación de dicha actividad en el grupo 685 del impuesto, "Alojamientos turísticos extrahoteleros"

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, julio 2020



Consulta DGT V2616-20

SG de Tributos Locales

31/07/

TAR/INST IAE RD Leg. 1175/1990 grupo 685 y epígrafe 861.1 sección primera (Tarifas).

CONTENIDO

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) 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.

La regla 2^a de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1775/1990, de 28 de septiembre, establece 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.".

En la regla 4^a, apartado 1, de la Instrucción se señala que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

Las Tarifas del IAE clasifican en el epígrafe 861.1 de la sección primera el "Alquiler de viviendas", el cual comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda (nota 1^a), cuya cuota de ámbito nacional consiste en el 0,10 por 100 del valor catastral asignado a todas las viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tributando por cuota cero aquellos sujetos pasivos cuyas cuotas sean inferiores a 601,01 euros (nota 2^a).

Y en el grupo 685 de la misma sección se clasifican las prestaciones de servicios en "Alojamientos turísticos extrahoteleros". La cuota que tiene asignada es de ámbito municipal cuya cuantía se modula en función de la categoría del alojamiento. En su nota se indica que "En aquellos alojamientos turísticos extrahoteleros que permanezcan abiertos menos de ocho meses al año, su cuota será el 70 por ciento de la señalada en este grupo.".

Dichos servicios se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a su disposición de un inmueble o parte del mismo.

Es decir, la actividad de hospedaje, recogida en el grupo 685, se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente al cliente, limpieza de inmuebles y cambio de ropa periódicas, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, ensseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación.

Trasladando lo anterior al caso concreto planteado, resulta que el pago de la cuota que corresponde al epígrafe 861.1 de la sección primera de las Tarifas, "Alquiler de viviendas", no faculta para ejercer la actividad de prestación de servicios de limpieza, cambio de ajuar, etc., de la vivienda alquilada, actividad que estaría encuadrada en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, "Alojamientos turísticos extrahoteleros", en el que se clasifican aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje, pero que se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadoras o agencias de explotación de apartamentos privados y campamentos turísticos tipo camping.

Del escrito de consulta se desprende que el alquiler de los apartamentos se va a realizar con la prestación de servicios de hospedaje, ya que la atención de los clientes se va a extender más allá de la mera puesta a disposición del inmueble o parte del mismo, al prestar servicios de limpieza y cambios de ajuar, por lo que el consultante deberá darse de alta en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, "Alojamientos turísticos extrahoteleros".

No sujeción a IVA de la puesta a disposición de vehículos a los empleados si tiene carácter de prestación gratuita

D23



Aurora San Sebastián Carrera
Redacción Wolters Kluwer

SUMARIO

1. Cuestión planteada
2. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido
3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE
4. Doctrina de la DGT
5. Criterio de la Dirección General de Tributos en el supuesto consultado

CONTENIDO

La Consulta Vinculante V1434-20, de 14 de mayo de 2020 de la Dirección General de Tributos nos aclara la no sujeción a IVA en los supuestos en los que no existe una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo.

En el supuesto concreto analizado, la consultante es una entidad mercantil que ha contratado un servicio de renting de vehículos para ponerlos a disposición de determinados empleados (directivos) con el fin de que los utilicen en el desarrollo de su actividad laboral, permitiéndoles al mismo tiempo utilizarlos para fines privados.

Es totalmente voluntario para el directivo acogerse a esta posibilidad sin que ello implique un aumento o una disminución de su salario.

1. Cuestión planteada

La cuestión planteada por la empresa es si la puesta a disposición de los vehículos a determinados empleados sin efecto sobre su salario por parte de la entidad consultante puede considerarse una prestación de servicios a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido

El Centro Directivo comienza analizando los supuestos de sujeción al IVA de acuerdo con la normativa aplicable.

De acuerdo con los establecido en el artículo 4. Uno de la Ley del IVA, «Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o participes de las entidades que las realicen».

Según este precepto, las remuneraciones en especie, estarían sujetas al IVA, al constituir operaciones realizadas a título oneroso, en la medida que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia.

Sin embargo, en el supuesto descrito, dado que la puesta a disposición de los vehículos no tiene ningún efecto sobre el salario, no la consideración de operación realizada a título oneroso.

En la respuesta a la consulta, la DGT se hace eco de distintas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en varios asuntos en relación con la incidencia respecto a la sujeción al IVA del carácter oneroso o gratuito de las operaciones.

Así:

— Sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, apartado 14:

«... una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.»

— Sentencia de 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG, asunto C-258/95, apartados 15, 16 y 17:

...//..

Jurisprudentzia
Jurisprudencia

Exención por reinversión en la permuta de la vivienda habitual por construcción futura

Sentencia no 1004/2020 de 16 de julio de 2020 del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en recurso de casación contencioso-administrativo (núm. 5076/2017)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

SUMARIO

- I. Introducción y antecedentes de hecho
- II. Fundamentos de derecho y fallo

RESUMEN

El Tribunal Supremo se pronuncia en esta sentencia, que resuelve un recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, sobre el plazo de reinversión al que la ley condiciona la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual, en los casos en que esta transmisión se ha llevado a cabo mediante permuta y, en particular, a través de la modalidad de entrega actual de vivienda y su solar a cambio de la entrega de cosa futura.

CONTENIDO

I. Introducción y antecedentes de hecho

Los hechos del litigio no discutidos de los que parte el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 16 de julio de 2020, recurso de casación contencioso-administrativo (núm. 5076/2017) que vamos a analizar, a pesar de la incongruencia de la sentencia de instancia que el mismo señala y que luego detallaremos, y que originan la interposición del recurso de casación por la Abogacía del Estado, podemos sintetizarlos de la siguiente manera, atendiendo a lo relatado en el fundamento de derecho segundo de la sentencia del Tribunal Supremo.

El 27 de octubre de 2006, el Sr. X otorgó una escritura pública por la cual cedió a título de permuta la mitad indivisa de la casa que constituía su vivienda habitual a una sociedad del sector de la promoción y construcción inmobiliarias. En contraprestación de la cesión la citada sociedad se comprometió y obligó a construir, sobre la parcela resultante de la agrupación de la finca adquirida con otra colindante, un conjunto urbano integrado por viviendas unifamiliares adosadas, y a transferir al Sr. X, en pago de la permuta, el pleno dominio de una de las nuevas viviendas, una vez construida sobre el mismo solar.

La escritura pública establecía los términos previstos para ello, que pueden resumirse en un plazo de noventa días desde la firma de la escritura para solicitar la licencia de obras, y el inicio de éstas dentro de los sesenta días siguientes a la concesión de dicha licencia, debiendo finalizar la construcción y realizarse la entrega en un plazo máximo de dieciocho meses desde la misma concesión de la licencia. El 13 de noviembre de 2009 fue otorgada la escritura pública por la cual se formalizó la entrega al Sr. X, en pago de la permuta, de la vivienda pactada, que pasó a constituir su vivienda habitual.

En la autoliquidación presentada por el IRPF, correspondiente al ejercicio 2006, el Sr. X consignó la ganancia patrimonial resultante de la permuta, si bien acogió la misma a la exención por reinversión en vivienda habitual prevista por el vigente artículo 36 de la Ley del Impuesto.

La Administración consideró que era improcedente aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, ya que la transmisión de la mitad indivisa de un inmueble, a título de permuta por construcción futura, fue instrumentada en escritura pública de 27 de noviembre de 2006, en tanto que la escritura pública de entrega de la vivienda de reemplazo a cambio de la entregada se celebró el 13 de noviembre de 2009. Consideró que se había incumplido el plazo de materialización de la reinversión de dos años, previsto en el art. 39.2 del Reglamento de la Ley del Impuesto, aprobado por RD 1775/2004, y practicó regularización incrementando la base imponible en el importe de la ganancia patrimonial declarada exenta por el Sr. X.

La representación procesal del Sr. X interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que en sentencia de 1 de junio de 2017 (sentencia nº422/2017), resolvió a favor del contribuyente en los siguientes términos:

«[...] Se estima el recurso contencioso administrativo número 1002/2013 interpuesto por D. X contra el acto objeto de esta litis en el extremo en que desestima la reclamación presentada contra el acuerdo de liquidación, que se anula en tal pronunciamiento, así como el acuerdo de liquidación del que trae causa, reconociendo al recurrente el derecho al reintegro del ingreso que por tal concepto hubiera realizado, con sus intereses; sin costas.

..//..

Ventas ocultas y consecuencias tributarias. La tributación en la imposición directa: ¿Son o no son con IVA incluido, las referidas ventas ocultadas?

Sentencia del Tribunal Supremo no 357, de 30 de junio de 2020, Sala Segunda, de lo Penal (rec. 258/2019)

J02



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 67, 2020

V. Alberto García Moreno
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Principales aspectos sobre la determinación de la cuota tributaria defraudada
- III. Reflexión final

RESUMEN

Las Salas de lo Penal y de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo mantienen tesis contrapuestas sobre la interpretación de la misma normativa tributaria. Certo es que la de lo Penal lo es a efectos de la determinación de un elemento del tipo como es la cuota tributaria defraudada, pero en su criterio se aparta rotundamente de la jurisprudencia sentada sobre el caso concreto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, entendiendo además que la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 tampoco le vincula. Se trata, en definitiva, de que, para determinar la cuota defraudada en el IRPF por un contribuyente que ha efectuado ventas no declaradas, se habrá de considerar que la totalidad de lo percibido de los compradores es renta, sin deducir el IVA que está obligado a repercutir el defraudador, sujeto pasivo del IVA.

CONTENIDO

I. Introducción

Uno de los elementos fundamentales que condiciona que una conducta por delito fiscal sea típica es la cuota tributaria defraudada, ya que incluye un umbral de criminalidad que, cuando no se supera, el comportamiento no es típico, mientras que, en caso contrario, puede revestir trascendencia criminal. De ahí que sea tan extraordinariamente importante saber si la defraudación, dolosamente cometida, ha alcanzado o no el umbral de los 120.000 € de cuota por concepto impositivo y, en su caso, período.

Por ello, en la imposición personal sobre la renta —Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes—, la conducta del infractor adquiere relevancia penal cuando el importe de la renta que ha dejado de tributar alcanza los referidos 120.000 € por un determinado período impositivo, mientras que, en impuestos como el IVA, que no son periódicos sino instantáneos, la norma establece que el cálculo de la cuota defraudada ha de venir referido al año.

Esto hace que la misma determinación de la cuota tributaria defraudada haya de ser determinada, como elemento fundamental del tipo penal que es, en el seno del proceso penal y por el juez o Tribunal, sometiéndose a discusión jurídica propia del mismo. Es cierto que, previamente, en la mayoría de los supuestos, ya vendrá determinada por la Administración tributaria, que ha impulsado el inicio del proceso mediante la correspondiente denuncia, pero que, en cualquier caso, debe ser determinada en dicho proceso como parte del elemento del tipo del art. 305 del Código Penal.

Precisamente por ello, los Tribunales del ámbito de lo Penal no pueden dejar de aplicar las normas tributarias, con toda su complejidad, para alcanzar una conclusión acerca de la tipicidad o atipicidad del comportamiento del contribuyente. Sólo si su defraudación supera el umbral y si su comportamiento es doloso puede ser objeto de reproche por la comisión de un ilícito, culpable y punible.

Esto ha llevado a la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo a pronunciarse en un recurso de casación de este ámbito sobre la trascendencia tributaria de las ventas ocultas o en «B» [Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2020 (rec. 258/2019)] que había efectuado un contribuyente dedicado a la pesca y que, una vez descubiertas por la Administración, habían originado una cuota tributaria sensiblemente superior al umbral de criminalidad del delito fiscal. La principal discusión que suscitaban consistía en dilucidar si tales ventas ocultadas debían incluir o no el importe del IVA devengado que debía ingresar el mismo sujeto que las había ocultado.

Sin embargo, lo más llamativo de la situación no es la problemática aplicación práctica de una norma tributaria por la jurisdicción penal, sino que la misma Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, al amparo del análisis de la tipicidad del delito fiscal, se haya apartado conscientemente de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del mismo Supremo, recaída al interpretar la misma cuestión.

..//..

Concepto de “sujeto pasivo”. Persona que ejerce la profesión de abogado. Resolución judicial firme. Principio de fuerza de cosa juzgada. Alcance de este principio en el caso de que dicha resolución sea incompatible con el Derecho de la Unión

J03



Revista Gaceta Fiscal, octubre 2020

**Tribunal Justicia Unión Europea
16 de julio de 2020**

RESUMEN

Debe interpretarse en el sentido de que una persona que ejerce la profesión de abogado debe considerarse «sujeto pasivo» en el sentido de la disposición mencionada.

El Derecho de la Unión se opone a que, en un litigio relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA), un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada cuando dicho litigio no se refiera a un período impositivo idéntico al que fue objeto del litigio que dio lugar a la resolución judicial revestida de esa fuerza de cosa juzgada, ni tenga el mismo objeto que este, y la aplicación de ese principio impida que el mencionado órgano jurisdiccional tome en consideración la normativa de la Unión en materia de IVA.

CONTENIDO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 16 de julio de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 9, apartado 1 — Concepto de “sujeto pasivo” — Persona que ejerce la profesión de abogado — Resolución judicial firme — Principio de fuerza de cosa juzgada — Alcance de este principio en el caso de que dicha resolución sea incompatible con el Derecho de la Unión»

En el asunto C-424/19, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 15 de febrero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de mayo de 2019, en el procedimiento entre Cabinet de avocat UR y Administraţia Sector 3 a Finanţelor Publice prin Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti, Administraţia Sector 3 a Finanţelor Publice, MJ, NK, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta), integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. N. Jääskinen, Juez; Abogada General: Sra. J. Kokott; Secretario: Sr. A. Calot Escobar; habiendo considerado los escritos obrantes en autos; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre del despacho de abogados UR, por el Sr. D. Rădescu, abogado; – en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por el Sr. C. R. Cantăr y las Sras. R. I. Haţieganu y A. Rotăreanu, y posteriormente por las Sras. E. Gane, Haţieganu y Rotăreanu, en calidad de agentes; – en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Armenia, en calidad de agentes; vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), y del principio de fuerza de cosa juzgada.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el despacho de abogados UR (en lo sucesivo, «UR»), por una parte, y la Administraţia Sector 3 a Finanţelor Publice prin Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti (Administración de Hacienda del Sector 3, representada por la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía), la Administraţia Sector 3 a Finanţelor Publice (Administración de Hacienda del Sector 3, Rumanía), MJ y NK, por otra, respecto a la sujeción de UR al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...].»

4 El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva dispone lo siguiente:

...//...

Paga por IVA el alojamiento de servidores para suministro de conexiones electrónicas a clientes en centros de datos ajenos

J04



Diario LA LEY, nº 9708, de 2 de octubre de 2020

**Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Décima
Sentencia 2 julio 2020
Asunto C-215/2019**

RESUMEN

La prestación no puede definirse como arrendamiento de inmuebles ni como prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles.

CONTENIDO

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que queda excluida de la exención una actividad que no se circunscriba a la puesta a disposición pasiva de un bien inmueble, sino que implique asimismo cierto número de actividades mercantiles, y partiendo de esta premisa, el órgano jurisdiccional remitente formula su pregunta entendiendo que los distintos elementos de la prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos ajeno para el suministro de conexiones electrónicas, es una prestación única en la que la puesta a disposición de los armarios rack constituye la prestación principal, considerándose el suministro de electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas como accesoria de esa prestación principal.

Para resolver si esta prestación de servicios está exenta de IVA, es preciso determinar si la prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos debe considerarse vinculada a bienes inmuebles.

Para el TJUE, la prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos a través de la puesta a disposición de armarios rack a los clientes, de forma que éstos pueden instalar en ellos sus servidores o encargar al prestador de servicios que los instale él, no puede calificarse en la medida en que los armarios rack no forman parte integrante del inmueble en el que están instalados, como un arrendamiento de bienes inmuebles, y por ende, entiende que no se está ante alquiler exento del IVA.

En cuanto al uso de los armarios, a priori parece ser que los clientes no tienen derecho a controlar o a restringir el acceso a la parte del inmueble en la que se han instalado y ello implica que los servicios accesorios, - tales como la electricidad u otros servicios destinados a garantizar la utilización de los servidores en condiciones óptimas-, tampoco constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención del IVA.

En todo caso, será el órgano jurisdiccional remitente el encargado de verificar tales extremos, esto es, si el prestador pone a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlo como si fueran sus propietarios y, si los armarios rack forman parte integrante del inmueble en el que están instalados ni estén instalados en el mismo de forma permanente.

Procede la anulación inmediata de las liquidaciones del IBI cuando se anula la valoración catastral (Análisis del STS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 6950/2018)

J05



Revista de Contabilidad y Tributación, número 451, octubre 2020

Diego Marín-Barnuevo Fabo
Of Counsel en Pérez Llorca
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

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

RESUMEN

El objeto del presente comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, en la que, con base en el principio de buena administración, se establece que las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles deben ser inmediatamente anuladas cuando se anula la valoración catastral, sin que sea necesario esperar al momento de notificación de los nuevos valores catastrales.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa contra los nuevos valores catastrales notificados en 2008 y, pasados unos meses, en abril de 2009, obtuvo una resolución estimatoria de su reclamación. En cumplimiento y ejecución de dicha resolución, el Catastro declaró la nulidad de los valores catastrales impugnados y dictó una nueva resolución en septiembre de 2014 (sic), asignando nuevos valores catastrales a las fincas de referencia.

En noviembre de 2014, el ayuntamiento de la imposición anuló las liquidaciones de los ejercicios 2008 a 2014 y dictó nuevas liquidaciones, determinando la base imponible en función de los nuevos valores catastrales aprobados por el Catastro. El contribuyente, sin embargo, consideró que las nuevas valoraciones dadas por el Catastro no se ajustaban a lo dispuesto en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) anulatoria y, por ello, presentó incidente de ejecución contra las mismas. Ese incidente dio lugar a una nueva resolución del TEAR, en marzo de 2015, que volvió a dar la razón al contribuyente y anuló las valoraciones impugnadas. Tras la segunda anulación de las valoraciones catastrales, el contribuyente presentó ante el ayuntamiento una solicitud de devolución de lo ingresado, porque entendía que «anulados los datos y valores que constituyen la base imponible sobre la cual se realizan las liquidaciones correspondientes, es evidente que dichas liquidaciones son radicalmente nulas».

El ayuntamiento no resolvió la solicitud formulada, lo que llevó al contribuyente a interponer recurso de reposición contra la desestimación tácita. Ese recurso tampoco fue resuelto por el ayuntamiento, lo que motivó la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra esa desestimación tácita. El Juzgado número 2 de Gran Canarias estimó el recurso y condenó a la Administración a devolver la cantidad indebidamente cobrada por considerar que las liquidaciones eran nulas de pleno derecho al haberse dictado con base en unos valores que han sido declarado nulos por la propia Administración. El ayuntamiento de la imposición interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias, que fue estimado por considerar correcta la actuación de la Administración. Según la Sentencia 334/2018, del citado TSJ de Canarias, de 22 de junio de 2018 (rec. núm. 26/2018 –NFJ073905–), del artículo 224.1 de la Ley General Tributaria (LGT) se desprende que la anulación del valor catastral: [...] no convierte en nula la liquidación girada, sin perjuicio de la correspondiente devolución de ingresos, de forma que si la resolución catastral aumenta dicho valor catastral, lo procedente no será la nulidad de la liquidación, sino la liquidación complementaria por el exceso, mientras que si la resolución catastral disminuye dicho valor, lo procedente será la nueva liquidación y, en su caso, la devolución de ingresos indebidos por la diferencia a favor del sujeto pasivo. Añade esa sentencia del TSJ que: [...] para poder devolver los ingresos indebidos es necesario que exista una resolución del Catastro que modifique la valoración catastral, sin que se pueda realizar con la mera resolución del TEAR en el incidente de ejecución, puesto que, mientras la Gerencia del Catastro no ejecute la rectificación, no se puede modificar la liquidación.

El contribuyente interpuso recurso de casación contra la sentencia citada, que fue resuelto por la Sentencia de 18 de mayo de 2020, sobre la que se realiza el presente comentario.

..//..



Claudio García Díez
Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA

SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2019 objeto de este comentario es un claro exponente del riesgo (cada vez más consistente) de contaminar el delito fiscal con institutos antielusorios (en este caso, el principio de calificación del art. 13 de la Ley General Tributaria) que, en principio, deberían operar y desplegar efectos en el ámbito estrictamente tributario, poniendo en peligro la autonomía selectiva del artículo 305 del Código Penal con relación a la infracción tributaria.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

1. La sentencia que va a ser objeto de análisis es un buen exponente de lo que parece una nueva tendencia interpretativa de la Sala Segunda del Tribunal Supremo (TS) acerca del delito fiscal. Desde el año 2005 viene siendo pacífico que la defraudación tributaria requiere no solo la verificación del incumplimiento de la normativa tributaria, generadora de un perjuicio económico; sino que además (y, en particular) exige la acreditación de una genuina «puesta en escena» encaminada a menoscabar los intereses de la respectiva Hacienda Pública. Solo la prueba plena de ambos extremos (tributario y penal) hace subsumible la conducta denunciada en el tipo penal del artículo 305 del Código Penal (CP).

Sin embargo, en fechas recientes, hay una serie de sentencias que, alejándose (o, mejor dicho, olvidándose) de dicho axioma jurisprudencial, vienen interpretando el delito fiscal desde una óptica puramente tributaria, orillando los aspectos de genuina significación penal, que deberían primar y prevalecer en esta esfera punitiva. Vaya por delante que en este caso se comparte la decisión condenatoria de la sentencia de instancia (Sentencia de la Audiencia Provincial –AP– de Madrid núm. 777/2017, de 30 de noviembre [rec. núm. 870/2016 –NFJ078497–]), que resulta refrendada por la sentencia del TS aquí comentada.

Sin embargo, como detallaremos en las líneas que siguen, no compartimos el camino seguido para fundamentar tal fallo. 2. En esencia, el objeto de controversia se refiere a la tributación en régimen de imposición directa de la comisión derivada de la venta de unos terrenos. Los hechos probados de la sentencia de instancia están correctamente elaborados y son destacados certeramente por el TS; a saber:

- a) Suscripción, el 13 de febrero de 2004, de un contrato de comisión entre la persona física encausada por delito fiscal y el representante de una entidad, propietaria de unos terrenos, en los que estaría interesada una tercera sociedad para la ampliación de un campo de golf. Se estipula para el comisionista: [...] que como remuneración por su intervención, siempre que la venta se lleve a cabo en un plazo no superior a cinco años, se fija una comisión por el importe del 3% de la venta, que en el supuesto de que el precio final supere los 35.000.000 euros ascenderá a 1.500.000 euros, pagaderos –al comisionista– o a la persona jurídica que este designe en el momento de emisión de la correspondiente factura.
- b) Firma, el 26 de junio de 2004, de un contrato de opción de compra entre la entidad propietaria de los terrenos y la entidad interesada en su adquisición: «en virtud de dicho contrato de opción de compra la entidad Golf de la Moraleja, SA pagó a la entidad Soto de Alejete, SA la cantidad de 464.000 euros».
- c) Suscripción, el 20 de enero de 2005, de un acuerdo de novación del contrato de opción de compra, «ampliando la superficie de la finca objeto del derecho de opción [...] En virtud de este acuerdo de novación [...] pagó [...] la cantidad de 696.000 euros».
- d) Constitución, el 7 de mayo de 2007, de la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU, cuyo objeto social era:

..//..

El Supremo interpreta que el artículo 217. 1 LGT ampara la revisión de una liquidación por Sucesiones firme por contraria a la doctrina de la Unión

J07



Diario LA LEY, nº 9709, de 5 de octubre de 2020

**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1016/2020, 16 julio 2020
Recurso 810/2019**

RESUMEN

La nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto citado en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la UE, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, lo es, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

CONTENIDO

Se encarga el Supremo de evaluar si las sentencias del TJUE, que declaran que una ley nacional, en el caso, la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es contraria al Derecho de la UE, anulan o no de pleno derecho sus actos de aplicación; si los actos firmes se mantienen al margen de la revisión.

Recuerda ahora la Sala que la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, recaída en el asunto C-127/12, declaró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Para el Supremo, esta doctrina sentada por el TJUE no basta sin más para declarar la nulidad de cualesquier actos.

En el caso, pretendida la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, y es éste y no otro el que se debe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia.

Esta doctrina del TJUE no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquier actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

Lo anterior, lleva necesariamente a averiguar cual debe ser la interpretación del artículo 217.1 LGT, interpretación que se debe conforme a los principios de equivalencia y efectividad, y para la Sala, no es la de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, porque la liquidación es firme por haber sido consentida por el interesado, antes de haberse dictado aquella sentencia.

Se sigue la doctrina del acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir; si decae la firmeza del acto como concepto -y como obstáculo-, decae también paralelamente la restricción impugnatoria del art. 217 LGT, - afirma el Supremo-.

El modo de hacer valer el Derecho vulnerado lo es a través de las vías impugnatorias que ofrece el derecho nacional, y en el caso, no se cuenta con una sentencia firme, sino solo con acto administrativo que no fue impugnado, y que había sido notificado antes de que se conociera la infracción del Derecho de la Unión, por la sentencia del TJUE, esto es, antes de conocerse que la liquidación había sido dictada bajo la formal cobertura de una norma discriminatoria entre ciudadanos de diferentes estados miembros.

El Supremo reafirma su nueva doctrina sobre la exención en IRPF de la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos

J08



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 67, octubre 2020

**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1139/2020, 4 septiembre 2020
Recurso 3278/2019**

RESUMEN

Confirma con ello el cambio de criterio iniciado en sentencia de noviembre de 2019 en el que señalaba que lo relevante es el carácter obligatorio de la indemnización, en una cuantía mínima obligatoria de siete días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, en esa cuantía la indemnización está exenta de tributación en el IRPF.

CONTENIDO

En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección, por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, esta indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Como indica el Abogado del Estado es la Sala de lo Social la que tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985, pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y la jurisprudencia de otras salas del Tribunal Supremo resulta perfectamente trasladable al ámbito contencioso-administrativo.

Esta doctrina confirma, la ya plasmada por el Supremo en su Sentencia 1528/2019, de 5 de noviembre en el recurso 2727/2017 en la que cambiando el criterio anterior del Alto Tribunal se dijo que lo relevante es el carácter obligatorio de la indemnización, en una cuantía mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, en esa cuantía la indemnización está exenta de tributación en el IRPF.

Con esta doctrina no se genera una eventual situación de enriquecimiento injusto de la Administración respecto de la renta que sobrepase el límite obligatorio de la exención puesto que no puede olvidarse que el sujeto pasivo no declaró las rentas percibidas en concepto de indemnización por cese.

Límites a la ejecutividad de una deuda tributaria cuando reclamada en reposición no se resuelve por resolución expresa

J09



Diario LA LEY, nº 9710, de 6 de octubre de 2020

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 586/2020, 28 mayo
Rec. 5751/2017

CONTENIDO

Atendido a la premisa de que "nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas", para el Supremo, si la Administración incumple su deber de resolver, no puede utilizar esta omisión como fundamento para dictar un acto desfavorable -la ejecución de lo impugnado y no resuelto-.

La sentencia se encarga de delimitar el alcance del principio de ejecutividad y definir sus límites; aborda también el régimen del silencio administrativo y declara que cuando pende un recurso impugnación administrativa ante la Administración tributaria, - sea un recurso potestativo u obligatorio-, no se puede dictar providencia de apremio, sin antes haber resuelto el recurso de forma expresa.

El silencio administrativo es una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso, - recuerda la Sala-.

Además, se indica que no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado el recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide.

Por ello, no puede resultar premiada la Administración por su conducta de no resolver tempestivamente las reclamaciones o recursos.

La ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse.

Incluso aunque el contribuyente no hubiera promovido la suspensión del acto recurrido en reposición, ello no enerva la suspensión de la providencia de apremio, al contrario, refuerza el incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, haciendo aun si cabe, más grave la conducta de la Administración de soslayar un pronunciamiento pendiente.

Crítica el Supremo que no cabe apremiar una deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría "dar al traste" con el acto de cuya ejecución se trata; y solo una vez desestimado – en su caso-, el recurso, sería posible dictar la providencia de apremio.

La sentencia incluso va más allá y señala que el mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio, podría dedicarse a la tarea de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición.

El deber de la Administración de resolver expresamente, no cesa por el mero hecho de la pendencia de recursos, ello incluso aunque en el recurso de reposición no pidiera el contribuyente la suspensión del pago de la deuda tributaria.

Por todo ello, y aunque la Sala critica la escasa argumentación de la sentencia de instancia, la confirma en lo principal: no es posible dictar una providencia de apremio antes de haberse resuelto el recurso de reposición dirigido contra la liquidación.

Una prueba obtenida en el marco de un procedimiento penal puede ser utilizada después en un procedimiento administrativo tributario

J10



Diario LA LEY, nº 9711, de 7 de octubre de 2020

**Tribunal Constitucional
Sala Segunda
Sentencia 67/2020, 29 junio
Rec. 4755/2017**

CONTENIDO

Cuando en el curso de un proceso penal por blanqueo de capitales se localiza un archivo informático indicativo de una posible infracción tributaria, tal medio de prueba es también válido en el proceso tributario sin menoscabar el derecho de defensa del afectado.

La entrada domiciliaria había sido autorizada por Auto y documento contable hallado estaba dentro del ámbito de la búsqueda de pruebas del proceso penal, y fue solicitado por la dependencia regional de inspección de Andalucía, sede Málaga, de la AEAT al amparo del art. 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. El archivo en cuestión reflejaba que los ingresos obtenidos eran superiores a los que habían sido declarados.

Fue una prueba documental lícitamente obtenida en virtud de Auto judicial de entrada y registro, y trasladada después a la inspección de los tributos, sin vulneración de las garantías del art. 24.2 CE. No solo su traslado estaba previsto en el art. 94.3 LGT, sino que además, la ahora demandante de amparo, tuvo entonces la oportunidad de formular cuantas alegaciones estimó oportunas, ejerciendo su derecho a la defensa, sin menoscabo alguno.

Subraya el TC que lo relevante es que se ejerza un control jurisdiccional sobre los datos, o sobre las pruebas trasladadas a un procedimiento administrativo.

La administración tributaria pueda utilizar pruebas que han sido obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo, incluso si no ha concluido, pero siempre que se hayan recabado con respeto de los derechos y garantías, su utilización esté prevista en la ley, y el órgano judicial compruebe que, - con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa-, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con estas.

En el caso, no existe indicio alguno de que se desprenda que no se hubieran podido ejercer los derechos de defensa, al contrario, consta en el expediente que se tuvo la oportunidad de cuestionar la prueba documental, siendo desestimados todos los argumentos tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, lo que enerva todo viso de indefensión.

El TC declara que lo relevante, a los efectos de las garantías del art. 24.2 CE, es que la prueba inicialmente obtenida en un procedimiento penal ha sido después practicada en un procedimiento administrativo de liquidación y sanción en el que la demandante ha podido desplegar sus posibilidades de defensa, sin que las mismas se hayan visto efectivamente perjudicadas por el hecho de la procedencia de la prueba, y en el caso, así ha sido.

Concluye la sentencia recordando que la Administración Tributaria si puede utilizar una prueba obtenida a través de una medida de investigación judicial penal porque cuenta con la habilitación legal reconocida en el art. 94.3 LGT, que establece la obligación para el órgano judicial de comunicar a la administración "cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales", con independencia del concreto medio de obtención de esos datos.

Los servicios de explotación de cajeros automáticos en el IVA. El asunto Cardpoint (C-42/18)

J11

Quincena fiscal, Nº 12, 2020



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

SUMARIO

1. Introducción
2. La gestión de pagos mediante tarjetas. El asunto Bookit (C-607/14)
3. Las operaciones relativas a pagos y giros. El asunto DPAS (C-5/17)
4. La prestación de servicios para la explotación de cajeros automáticos. El asunto Cardpoint (C-42/18)
5. Conclusiones
6. Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo trata sobre la posible exención en el IVA de los servicios de explotación de cajeros automáticos, según se planteaba en la sentencia Cardpoint (C-42/18). No obstante, como paso previo, procederemos a analizar la jurisprudencia a la que el TJUE se refiere de forma reiterada en esa sentencia y que fundamenta la misma.

CONTENIDO

Conforme a reiterada jurisprudencia, las exenciones del artículo 13 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) [actualmente, artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA (LCEur 2006, 3252)], constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del Impuesto, y los términos empleados para designar dichas exenciones son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, según el cual el IVA grava cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

Asimismo, el TJUE ha señalado reiteradamente como incuestionable el principio de neutralidad fiscal, por lo que la interpretación que se haga de las exenciones habrá de hacerse de conformidad con dicho principio.

Las operaciones financieras en el IVA aparecen configuradas como exenciones en el artículo 135.1, letras b) a g) de la Directiva del IVA [anteriormente, dicha regulación se contemplaba en el artículo 13, parte B, letra d), números 1 a 6 de la Sexta Directiva].

Por otra parte, conviene recordar que el TJUE ha declarado que "la finalidad de la exención de las operaciones financieras que, como explica la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas, consiste en paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible así como del importe del IVA deducible y en evitar un aumento del coste del crédito al consumo".

A este respecto, procede colegir que el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva dispone que, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, las operaciones siguientes: ...

"3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;" En la actualidad, dicha regulación se contempla en la letra d) del apartado 1 del artículo 135 de la Directiva del IVA. En el presente trabajo analizaremos especialmente la reciente sentencia habida en el asunto Cardpoint (C-42/18)⁷, relativa a la prestación a un banco de servicios relativos a la explotación de cajeros automáticos y la posible aplicación de la exención contemplada en el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva. No obstante, dado que en dicha sentencia se hace reiterada referencia a los asuntos Bookit (C-607/14)⁸ y DPAS (C-5/17) en los que también se cuestionaba la aplicación de dicha exención a determinados servicios financieros, se procederá con carácter previo a un análisis de las mismas.

..//..

Nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la extensión de los efectos de una sentencia firme en materia tributaria

J12



Actualidad Administrativa nº 10, octubre 2020

Sandra González de Lara Mingo

Magistrada Especialista en lo contencioso-administrativo

Letrada Coordinadora del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo (área de contencioso-administrativo)

SUMARIO

- I. Breve introducción
- II. Recurso de Casación
- III. Autos de admission
- IV. Respuesta del Tribunal Supremo

NOTAS

RESUMEN

En este artículo se analizan una serie de recientes sentencias del Tribunal Supremo en las que declara que la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria. Sostiene el Alto Tribunal que carece de sentido que se oblige al interesado a promover dicha solicitud ante la Administración cuando el asunto de fondo ya ha sido conocido en vía judicial.

CONTENIDO

I. Breve introducción

El Tribunal Supremo, en las recientes sentencias de 18 de junio (RCA 7369/2018; ECLI:ES:TS:2020:1930), 16 de julio (RCA 7375/2018; ECLI:ES:TS:2020:2425) y 23 de julio de 2020 (RCA 7678/2018; ECLI:ES:TS:2020:2714), ha declarado que la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria.

Los hechos que tiene en consideración el Tribunal Supremo para dictar las sentencias que son objeto de comentario en este artículo son los siguientes:

Una contribuyente había presentado autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas habiendo incluido en la base imponible del impuesto la prestación por maternidad a cargo del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

Esa contribuyente, posteriormente, solicitó la extensión de efectos de la sentencia recaída en el recurso n.o 967/2014, al concurrir —en su opinión— los requisitos prevenidos en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»]. Así, la solicitante de la extensión de efectos también había incluido en la base imponible de sus declaraciones tributarias el importe percibido en concepto de prestación por maternidad, pero antes de promover el incidente no solicitó la rectificación de su autoliquidación correspondiente al ejercicio referido del IRPF.

La Sala a quo consideró que no se cumplían los requisitos que posibilitaban la extensión de efectos de una sentencia firme, recogidos en el artículo 110.1 LJCA, ya que entendía que no existía la identidad jurídica exigida, al no constar que la solicitante hubiera presentado la solicitud de rectificación de la autoliquidación con carácter previo a la de extensión de efectos de sentencia en vía judicial. En efecto, la demandante en el recurso no 967/2014 había solicitado ante la Agencia Tributaria la rectificación de su autoliquidación del IRPF como trámite previo indispensable para el reconocimiento de la exención fiscal reclamada, toda vez que había incluido en la base imponible del impuesto la prestación por maternidad percibida del INSS.

II. Recurso de Casación

El recurso de casación denuncia la infracción del artículo 110.1, letra a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

..//..

No está sujeta a IVA la venta por jubilación de la licencia de taxi pese a que no se transmite también la titularidad del vehículo

J13



Diario LA LEY, nº 9725, de 28 de octubre de 2020

**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1147/2020, 10 septiembre
Rec. 3505/2018**

RESUMEN

El vendedor transmite una unidad patrimonial integrada por todos los elementos que utilizó para el ejercicio de la profesión de taxista, resultando completamente irrelevante al respecto el concreto vehículo con el que realizaba -antes de su jubilación- su actividad

CONTENIDO

Para el Supremo una correcta interpretación del artículo 7.1.a) LIVA, en cuanto a la sujeción en casos de transmisión de bienes susceptibles de conformar una unidad autónoma apta para desarrollar la actividad de que aquí se trata, requiere poner el acento en la noción de entrega de bienes.

En el caso, se trasfiere una unidad patrimonial integrada por todos los elementos que el taxista jubilado utilizaba para el ejercicio de su profesión de taxista, y es irrelevante que el vehículo por sus condiciones físicas, mecánicas y administrativas no sea apto para la actividad porque ello no enerva que la operación deba ser considerada como una operación en conjunto, no sujeta al impuesto sobre el valor añadido, por no constituir una entrega de bienes y por ende, una operación sujeta.

Para la sucesión empresarial en la actividad, no basta con la transmisión de la licencia administrativa sino que es precisa también la transmisión del vehículo para llevar a cabo la actividad; la LIVA habla de "transferencia de una unidad patrimonial autónoma y susceptible de explotación" y ello se da en el aunque para la continuidad de la actividad, sea precisa la adquisición de un nuevo vehículo por parte del nuevo titular.

El elemento imprescindible, sine qua non, para la continuidad de la actividad de auto-taxi es la posesión de la licencia administrativa porque el vehículo es un bien fácilmente reemplazable y su entrega en condiciones de inhabilidad para ser usado como medio de transporte o, sencillamente y como aquí sucede su exclusión de la transmisión, no desdice se esté ante una transmisión no sujeta, ex. art. 7.1.a) LIVA.

El Supremo declara que la transmisión onerosa de una licencia de auto-taxi por razón de la jubilación del titular a favor de un solo adquirente, que continúa en el ejercicio de la actividad de transporte por auto-taxi, aunque sea sin acompañar la transmisión del vehículo, debe ser considerada como una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido porque el vehículo es un elemento patrimonial irrelevante o secundario.