

ZAZAB / BIDAT

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA — EKONOMIA ETA OGASUN SAILA
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA — DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA



Caserío Gatzaieta
Parque Natural de Urkiola — Abadiño
Bizkaia

CC BY-3.0-ES 2012
EJ-GV/Irekia-Gobierno Vasco (1)
Mikel Arrazola

urtarrila 2021 enero

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

RECOPILACIÓN 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

221 zk. — Nº 221
2021 URTARRILA/ENERO 2021

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01

RAQUEL ÁLAMO CERRILLO

La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital

Revista Ekonomiaz, nº 98 II-2020

A02

CÉSAR PÉREZ LÓPEZ — JAIME VILLANUEVA GARCÍA — IGNACIO MOLINERO MUÑOZ

Panel de declarantes de IRPF 1999-2016: metodología, estructura y variables

Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 8, 2020

A03

ÁNGEL GUILLÉN PAJUELO

La fiscalidad en el nuevo paradigma del deporte global

Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 69, 2020

A04

EDITORIAL

Presupuestos 2021, obligaciones de la DAC 6 y otras novedades fiscales

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

A05

JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO

Nuevos planteamientos interpretativos en la cuantificación de la base imponible en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Referencia a la extinción del condominio

Gaceta fiscal, Nº. 413, 2020

A06

ANDREU MISSÉ

El lío del IRPH se eterniza

Alternativas económicas, Nº. 85 (noviembre), 2020

A07

LUZ MARTINEZ OTERO

Propuestas de reforma para fomentar la natalidad, la conciliación y la familia en el IRPF

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 26, 2020



TEXTO LIBRE

A08**IVÁN PÉREZ JORDÁ**

Análisis de la problemática de las infracciones por falta de ingreso tributario

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 26, 2020

A09**CARLOS CARBAJO NOGAL — MARÍA TERESA MATA SIERRA**

La adaptación del ámbito tributario estatal a la crisis del Covid-19 desde una perspectiva crítica

Revista Jurídica de la Universidad de León, Nº. 7, 2020

A10**PABLO CHICO DE LA CÁMARA — GUILLERMO JOSÉ VELASCO FABRA**

Algunas reflexiones sobre las denominadas "jurisdicciones de conveniencia" como "territorios de nula tributación" a efectos de que concurra el tipo agravado del delito fiscal

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 15, 2020

A11**BEGOÑA PÉREZ BERNABEU**

El futuro de la tributación de los servicios digitales en la Unión Europea a la luz de los recientes pronunciamientos del TJUE

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 15, 2020

A12**ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ**

Alcance de 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

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 15, 2020

A13**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La aplicación de la exención del art.21 de la LIS relativa a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de las participaciones sociales

Actum fiscal, Nº. 165, 2020

A14**MIGUEL CRUZ AMORÓS**

Legislación fiscal 2021 (I): Recaudación

Actum fiscal, Nº. 165, 2020

A15**CHRISTIAN CHAVAGNEUX**

La tasa a las multinacionales, bloqueada

Alternativas económicas, Nº. 86 (diciembre), 2020

A16**SUSANA ANÍBARRO PÉREZ**

Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

A17**CARMEN ALMAGRO MARTÍN**

Actividades económicas y familia: encuentros y desencuentros

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

A18**MARCOS MANUEL PASCUAL GONZÁLEZ**

Las circunstancias que determinan la calificación de la infracción tributaria

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

A19**LAURA MARTÍN SANTANA**

Revisión y valoración del "impuesto al sol" en España

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

A20**DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO**

El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 454, 2021



A21**ALBERTO GIL SORIANO**

Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 454, 2021

A22**JUAN RAMÓN PÉREZ TENA**

Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 454, 2021

A23**KOLDO CAMINOS GARCÍA — PATXI ARRASATE ROLDÁN**

Operaciones vinculadas y ajustes de valoración. Supuestos de contribuyentes residentes en diferentes territorios

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

A24**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**Guía práctica del Impuesto sobre el Patrimonio en Euskadi
El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco (IV)

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

A25**FRANCISCO GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO — MARÍA DEL CARMEN GONZÁLEZ DE LUIS**Compliance: perspectiva plural y fiscal
Cumplimiento tributario y sostenibilidad

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

A26**JOSÉ LUIS SILVESTRE**

Iniciación y alcance del procedimiento comprobación e investigación

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

A27**ISAAC MERINO JARA**

Determinación de la residencia fiscal en época de confinamiento

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

A28**JUAN PEDRO VELÁZQUEZ-GAZTELU**

A la greña por la armonización fiscal

Alternativas económicas, Nº. 87 (enero), 2021

A29**ARIADNA TRILLAS FONTS**

¿Y el impuesto sobre la regla?

Alternativas económicas, Nº. 87 (enero), 2021

A30**MIGUEL PÉREZ CAMPOS — LUIS SUÁREZ DE CENTI MARTÍNEZ**

Algunas cuestiones relativas a la tributación indirecta de la transmisión de viviendas de protección oficial en España

Diario LA LEY, nº 9779, de 27 de enero de 2021

A31**SANTIAGO RAMÓN MARTÍNEZ ARGÜELLES**

Una aproximación a la asignación tributaria a la Iglesia católica desde la perspectiva de la gestión económico-financiera de la Administración

Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo, Nº. 76, 2020

A32**MARÍA BERTRÁN GIRÓN**

La necesaria reforma de la aplicación de los tributos por los órganos de gestión: aspectos problemáticos

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 188, 2020

A33**AURORA RIBES RIBES**

La inteligencia artificial al servicio del "compliance tributario"

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 188, 2020



ADMINISTRAZIO-DOKTRINA

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

D01

CONSULTA DGT V3297-20

La entidad consultante despidió a un empleado en febrero de 2018, el despido fue calificado como despido improcedente y la indemnización disfrutó de la exención contemplada en el artículo 7e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El 14 de septiembre de 2020 la consultante volvió a contratar al empleado. Tratamiento fiscal por el IRPF de la indemnización por despido en el supuesto planteado. Obligaciones de la empresa. Retenciones a cuenta del IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D02

CONSULTA DGT V3300-20

La entidad consultante está tramitando un Expediente de Regulación de Empleo y se plantea crear una bolsa de trabajo, de forma en que los trabajadores despedidos puedan reincorporarse a la plantilla en caso de necesidades de personal, reincorporaciones que se prevén de corta duración (interinidades o contratos temporales) y en cualquier caso una vez hayan transcurrido un mínimo de 3 meses desde la efectividad del despido. Aplicación de la exención a la indemnización por despido, contemplada en el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de contratación en un corto periodo de tiempo de un empleado previamente despedido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D03

CONSULTA DGT V3313-20

El padre de la consultante tiene la intención de donar una cantidad de dinero a su hija, la consultante, residente fiscal en Holanda. La donación se realizará mediante el traspaso del dinero desde una cuenta del donante, situada en Zaragoza desde hace más de 5 años, a una cuenta de la donataria situada en territorio español en una sucursal de un banco holandés. Tributación de la operación y órgano gestor del procedimiento

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D04

CONSULTA DGT V3317-20

El consultante ha recibido de su padre una cantidad dineraria en concepto de préstamo en marzo de 2020. La devolución del préstamo se ha realizado este mismo año. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D05

CONSULTA DGT V3304-20

La consultante es una fundación encargada de la organización de un festival internacional de teatro. Ha suscrito un contrato de patrocinio con el Instituto de la Mujer con el objeto de realizar una actividad para dar protagonismo a la figura femenina. A cambio de la aportación dineraria percibida de dicho Instituto, la consultante se compromete a colaborar en la publicidad del mismo. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D06

CONSULTA DGT V3294-20

Una entidad mercantil que se dedica a la explotación de una cadena de supermercados va a implementar un proceso de digitalización en sus procesos de facturación desarrollando el ofrecer a sus clientes que lo deseen y den el consentimiento la opción de poder recibir la factura simplificada en formato electrónico. En concreto, antes de proceder a la impresión automática de la factura, ofrece al cliente la posibilidad de recibirla en papel, en formato electrónico o incluso no recibirla. Procedencia del sistema de facturación sugerido por la consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D07

CONSULTA DGT V3298-20

La consultante es una entidad mercantil cuyo objeto social es la comercialización de energía eléctrica, destinando sus beneficios a Organizaciones no gubernamentales (ONGs), Fundaciones, entidades y empresas con proyectos solidarios vinculados con la infancia, los derechos humanos, la investigación y el medioambiente. Esta actividad social atrae donaciones monetarias tanto de particulares y empresas sin relación comercial alguna con la consultante. También atrae donativos de sus clientes. En este último caso, se establece la posibilidad de que, realizando una donación de cuantía fija de 50 euros en caso de particulares o 100 euros en caso de empresas, ambos tengas derecho a un descuento en la facturación del suministro de energía eléctrica. Sujeción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los donativos descritos y, en su caso, posible aplicación a los mismos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D08

CONSULTA DGT V3303-20

La consultante es una entidad de crédito que se dedica a la comercialización de préstamos hipotecarios. En el desarrollo de esta actividad ha creado un nuevo procedimiento de contratación en el que un agente acompañara al

potencial cliente en todo el proceso de contratación facilitando la interlocución y la resolución de los posibles problemas. Paralelamente a lo anterior, el agente, durante el proceso de comercialización de dichos préstamos hipotecarios, gestionara de forma activa la venta de productos de seguros combinados a la hipoteca. 1. Si la actividad del agente en el proceso de comercialización del préstamo hipotecario queda exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. Si la venta de seguros de por el agente es una actividad sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3307-20

D09



El consultante es una persona física que realiza la actividad de ventas de productos a través de internet y cumple, en el año 2020, los requisitos para aplicar el régimen especial de recargo de equivalencia. Los bienes que son objeto de venta son importados directamente desde China y ubicados en unos almacenes de un operador logístico en el territorio de aplicación del Impuesto. Sus clientes con particulares que pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en otros Estados Miembros o terceros países no comunitarios. El consultante realiza transferencias de bienes de los almacenes situados en el territorio de aplicación del Impuesto a los almacenes del mismo operador logístico situados en otros Estados Miembros o terceros países no comunitarios y de éstos últimos a los almacenes situados en el territorio de aplicación del Impuesto. Los productos son enviados, finalmente, desde dichos almacenes a los adquirentes finales. Tributación de las operaciones efectuadas por el consultante a efectos del Impuesto sobre el Valor y obligación de declaración de las citadas operaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3312-20

D10



El consultante ha recibido unas facturas por unos servicios de representación legal prestados por un procurador. Requisitos legales que ha de reunir una factura y posibilidad de que el consultante pueda reclamar la expedición de una factura correcta en el caso en que la emitida adolezca de algún defecto u omisión de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3323-20

D11



La consultante, persona física que no desarrolla actividad alguna empresarial o profesional, es propietaria al 50 por ciento de una plaza de aparcamiento sobre la que la comunidad de propietarios quiere constituir una servidumbre de paso. El citado gravamen tendrá carácter indefinido, abonándole la comunidad, en el momento de su constitución, una determinada cantidad a través de un único pago. Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la citada operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3345-20

D12



La entidad consultante se dedica a la comercialización de un dispositivo basado en un sistema de seguimiento de presentaciones, clases, ponencias, congresos o eventos, diseñado para personas con baja capacidad visual o de audición en orden a facilitar el acceso a toda la información visual y auditiva del evento en tiempo real. El dispositivo captura la información visual y auditiva más relevante y la transmite a dispositivos receptores mediante una red local inalámbrica en tiempo real. Las señales de imagen y/o sonido captadas son accesibles para las personas con discapacidad visual y/o auditiva mediante una aplicación informática que pueden instalar en cualquier dispositivo electrónico de que dispongan como PC, tablet o teléfono. Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3359-20

D13



El consultante va a iniciar la actividad de arrendamiento de apartamento turístico. Si existe obligación de presentar la declaración-liquidación periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

CONSULTA DGT V3357-20

D14



La entidad consultante imparte cursos de preparación de oposiciones, tanto presenciales como en línea. Tributación del servicio descrito a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido así como la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



D15**CONSULTA DGT V3356-20**

La consultante persona física realiza las siguientes obras como artesana, todas ellas originales, utilizando diversos métodos de modelado y que vende directamente: esmaltes cuerda seca, vidriados cristalinos, esmaltes en suspensión, lustres -esmaltes decorativos-, papel serigrafía -colores vetrificables en papel-, grafismos -diversos dibujos realizados sobre la pieza- y aditivos -vidrios, cobre, cristales bórax-. - Epígrafe aplicable a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. - Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. - Si las citadas obras pueden calificarse como obras de arte a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D16**CONSULTA DGT V3360-20**

La empresa para la que trabaja el consultante le ha pagado en diciembre de 2019 un bonus acordado en enero de 2017 por la consecución de un objetivo de facturación por la empresa en un periodo de 3 años comprendido entre enero de 2017 y diciembre de 2019, siendo la primera vez que se le aplica dicho bonus y no habiéndose pactado su continuidad. Aplicación a la cantidad percibida de la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la Ley el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D17**CONSULTA DGT V3364-20**

Pagos a realizar por una asociación a profesionales como indemnizaciones por la anulación de actuaciones culturales, actuaciones que (según se indica en el escrito de consulta) hubieran estado sometidos a retención a cuenta del IRPF al tipo del 15 por 100. Sometimiento a retención de las referidas indemnizaciones, teniendo en cuenta además que los profesionales les pasan factura con retención, pues están dados de alta en epígrafes de las secciones segunda y tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D18**CONSULTA DGT V3362-20**

La entidad consultante se dedica a la producción, edición y difusión de un conjunto de canales de radio y televisión. Como entidad productora suscribe un contrato con un colaborador estableciendo como objeto la cesión de los derechos de explotación de un pack gráfico que comprende el diseño y animación de clips gráficos para un programa de televisión, estableciéndose como precio total por la cesión la cantidad de 3.900€. Además en el anexo al contrato (condiciones generales) se indica expresamente que siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente su derecho de imagen. Tipo de retención aplicable

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D19**CONSULTA DGT V3376-20**

El consultante tiene oro físico almacenado en cámaras acorazadas fuera de España por valor de más de 50.000 €. El oro ha sido adquirido a través de ingresos desde España en una plataforma online domiciliada en Londres. Clarificación sobre si esas cantidades de oro han de ser tenidas en cuenta de cara a la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (modelo 720)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D20**CONSULTA DGT V3377-20**

El consultante, persona física que desarrollaba la actividad de transporte de mercancías por carretera, ha percibido en virtud de sentencia judicial la devolución de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), incluyendo intereses de demora. El consultante actualmente no ejerce ninguna actividad económica. Tratamiento fiscal de dichos importes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D21**CONSULTA DGT V3416-20**

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.5.d) de la Ley 35/2006, se pregunta sobre la posibilidad de computar las pérdidas por apuestas deportivas formalizadas y no premiadas en el período impositivo en el que se obtiene algún premio

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D22**CONSULTA DGT V3403-20**

Una empresa de alquiler de vehículos adquiere y matricula vehículos al amparo de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) recogida en el artículo 66.1c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Posteriormente instala en los mismos extras y accesorios. No obstante, algunos vehículos son vendidos con anterioridad al transcurso de los dos años que exige la Ley para que la exención alcance firmeza. Base Imponible del IEDMT por modificación de los requisitos determinantes de la exención

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



D23**CONSULTA DGT V3419-20**

La consultante es titular de un quiosco dedicado a la venta de golosinas, tabaco, etc. Determina el rendimiento neto de la actividad económica por el método de estimación directa simplificada y tributa en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia. Tributación, tanto en el IVA como en el IRPF de la venta de tabaco

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D24**CONSULTA DGT V3429-20**

La consultante es una bodega que va a elaborar vino con uvas entregadas por viticultores, sin adquirir la propiedad de las mismas. Si la bodega estuviese interesada en disponer del vino para su uso propio compraría el vino al viticultor. En caso contrario, el viticultor lo vendería a un tercero. Tributación de las operaciones descritas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales de Fabricación (Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D25**CONSULTA DGT V3426-20**

El consultante es un Ayuntamiento que, en el marco de un proyecto de urbanización y en cumplimiento de la cesión obligatoria por parte de los propietarios del suelo, va a recibir un local calificado como equipamiento que se encontrará dentro de una edificación y que será entregado con posterioridad a la declaración de obra nueva y división horizontal de dicha edificación. Si la entrega de dicho inmueble se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D26**CONSULTA DGT V3428-20**

La consultante es guía de montaña que organiza excursiones, pudiendo contratar, asimismo, el transporte y alojamiento de los participantes. Aplicación del régimen especial de Agencias de Viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad realizada por la consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D27**CONSULTA DGT V3437-20**

Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la ayuda para compensar los costes derivados de la adaptación de las antenas de televisión afectadas por el proceso de liberalización de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital), concedida a una comunidad de propietarios

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D28**CONSULTA DGT V3448-20**

Se le plantea al consultante dentro de un sistema de retribución flexible la posibilidad de pagarle la empresa en la que trabaja su cuota sindical como retribución en especie. Si sería válida dicha retribución y si sería un rendimiento de trabajo exento

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D29**CONSULTA DGT V3454-20**

Si puede aplicar en su declaración de IRPF, el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica, un contribuyente que está desempleado e inscrito como demandada de empleo en el primer trimestre de 2019, pero que desde el segundo trimestre de 2019 y hasta la actualidad, ha estado contratado por la misma empresa en varias localidades distintas a la de su residencia habitual. Debido a ello, se ha trasladado a diario sin producirse el cambio de residencia, hasta septiembre de 2020 que es el momento en que sí se produce dicho cambio de residencia a la localidad donde mantiene su última relación laboral

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D30**CONSULTA DGT V3467-20**

El consultante va a donar a sus hijos la farmacia que posee, junto con el local donde se ejerce la actividad. Tratamiento fiscal de la donación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D31**CONSULTA DGT V3461-20**

La consultante realiza una actividad económica como autónoma. La actividad se desarrolla en un despacho fuera de su vivienda habitual. El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación directa. Debido a la situación derivada del COVID 19 no acude todos los días al despacho, trabajando en su vivienda, por lo que hace un uso profesional de algunos suministros (luz, internet, etc.), con el consiguiente aumento del gasto habitual de los mismos. Deducibilidad de los gastos derivados de tales suministros

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



D32**CONSULTA DGT V3462-20**

En la empresa donde trabaja la consultante se ha llevado a cabo un Expediente de Regulación Temporal de Empleo (ERTE), por lo que las pagas extras correspondientes al año 2020 no van a ser retribuidas a los trabajadores, y se desconoce cuándo van a ser dichas pagas abonadas al personal. Si la empresa debe efectuar retención en 2020, por las pagas extras del año 2020 no cobradas, y en caso afirmativo cómo se debe reflejar en la declaración del IRPF del trabajador

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D33**CONSULTA DGT V3457-20**

La consultante va a recibir de su hermano, residente en Estados Unidos, un préstamo sin devengar intereses. Lo van a formalizar mediante un contrato privado. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

D34**CONSULTA DGT V3085-20**

Reducción aplicable en caso de que se rescaten dos planes de pensiones por contingencias distintas

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

D35**CONSULTA VINCULANTE V3250-20**

No son deducibles los honorarios de los pronosticadores en la determinación de las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

D36**CONSULTA DGT V3206-20**

Retención de IRPF aplicable a la retribución por vender contratos de línea de operadores de móviles

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

D37**IGNASI BELDA REIG**

Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

JURISPRUDENZIA

JURISPRUDENCIA

J01**TRIBUNAL SUPREMO**

La presentación de autoliquidación del ITPAJD no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD, en relación con unos mismos hechos

Diario LA LEY, nº 9763, de 4 de enero de 2021

J02**BENJAMÍN GÓRRIZ GÓMEZ**

La solicitud de nulidad de actos tributarios firmes, por contrarios al derecho de la unión, no precisa la invocación de causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1 LGT

Diario LA LEY, nº 9765, de 7 de enero de 2021

J03**LUIS ERNESTO GUERRERO JIMÉNEZ**

El régimen fiscal aplicable a los contratos de patrocinio publicitario. Comentario a la Sentencia de 31 de enero de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 69, 2020

J04**TRIBUNAL SUPREMO**

El Supremo define la renta gravable por el artículo 17 LIRPF en supuestos de rescate de planes de pensiones

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



J05

TRIBUNAL SUPREMO

Los intereses de demora que percibe el contribuyente por una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

J06

TRIBUNAL SUPREMO

La aplicación en Sociedades del régimen fiscal para arrendamientos financieros no obliga a realizar una actividad económica en los términos previstos en la Ley de Renta

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021

J07

DAVID CARRIÓN MORILLO

Hacienda no puede investigar el Impuesto de Sociedades para indagar un IVA prescrito. Comentario a la STS 586/2020, de 5 de noviembre

Diario LA LEY, nº 9769, de 13 de enero de 2021

J08

ROBERTA ALFANO — ENRICO TRAVERSA

La tutela del contribuyente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de sanciones tributarias excesivas y sanciones tributarias discriminatorias

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 15, 2020

J09

OLGA CARRERAS MANERO — SABINA DE MIGUEL ARIAS

La deducibilidad fiscal de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 15 de junio de 2020 (JUR 2020/33663)

Quincena fiscal, Nº 20, 2020

J10

CARMEN BANACLOCHE PALAO

Exención por reinversión en vivienda habitual mediante financiación ajena: desaparición de la limitación para considerar como reinversión solo las cuotas del préstamo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la nueva vivienda habitual

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 454, 2021

J11

ISIDORO MARTÍN DÉGANO

La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales: Análisis de las SSTs de 20 de octubre de 2020, rec. núm. 373/2018, y 22 de octubre de 2020, rec. núm. 976/2019, respectivamente

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 454, 2021

J12

RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE

Los impuestos verdes encajan en la Constitución y en Derecho de la Unión Europea en determinadas condiciones. Comentario a la STS, Sala Tercera, de 15 de octubre de 2020, relativa a compatibilidad entre el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana (IAIMA) y el Impuesto local sobre Actividades Económicas (IAE)

Diario LA LEY, nº 9777, de 25 de enero de 2021

J13

IÑAKI ALONSO ARCE

La posible inconstitucionalidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que confirma la competencia de la Junta Arbitral navarra para resolver conflictos con los Territorios Históricos

Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

J14

TRIBUNAL SUPREMO

Inicio del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria derivada de donaciones acreditadas únicamente por transferencia bancaria

Diario LA LEY, nº 9780, de 28 de enero de 2021



DOKUMENTU INTERESGARRIAK

DOCUMENTOS DE INTERÉS

INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA (3º TRIMESTRE DE 2020)

BOLETÍN Nº 31 (4 DE ENERO DE 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: <https://www.euskadi.eus/informe-trimestral-economia-vasca/web01-a2ogaeko/es/>

EUSKERA: <https://www.euskadi.eus/eaeko-ekonomiaren-hirubilabetekaria/web01-a2ogaeko/eu/>

EKONOMIAZ-REVISTA VASCA DE ECONOMÍA

Nº 98 (II/2020) — LOS GRANDES RETOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL. UNA MIRADA GLOBAL Y SECTORIAL

DIRECCION ECONOMIA Y PLANIFICACION

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

CASTELLANO: <https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/abrirArticulo?idpubl=95®istro=1>

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/eu/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/abrirArticulo?idpubl=95®istro=1&locale=eu_EU#

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN ENERO 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0121.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0121.pdf

TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (DICIEMBRE 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Termometro-2020-12-diciembre.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometroa-2020-12-abendua.pdf

Artikuluak
Artículos



Raquel Álamo Cerrillo
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO

1. Introducción
2. Economía digital e implicaciones fiscales
3. Un nuevo paradigma tributario
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El impacto económico y social de la economía digital tiene una repercusión no despreciable sobre los ingresos y gastos públicos, dando lugar a una disminución de los primeros como consecuencia de la facilidad de la deslocalización fiscal de empresas de carácter digital. Razón por la que hay que buscar nuevas alternativas de tributación en el marco de la economía digital, ante la ineficiencia de la aplicación de los sistemas tributarios tradicionales, donde ha quedado patente la no aplicación del principio de suficiencia tributaria. Por ello, en este trabajo se defiende la necesidad de realizar un exhaustivo análisis de la evolución legislativa de la tributación de la economía digital, en especial de las plataformas colaborativas, en busca de una fiscalidad adecuada al conjunto de la economía digital, que respete los principios básicos de tributación.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

La adecuación de la fiscalidad al entorno económico y social actual es una necesidad para el conjunto de la sociedad, ya que el sostenimiento de un Estado de Bienestar adecuado tiene su prevalencia en unos ingresos y gastos públicos correlacionados, donde todos los obligados tributarios han de hacer frente a sus responsabilidades fiscales. Sin embargo, algunos sujetos pasivos eluden su responsabilidad tributaria como consecuencia de la digitalización de la economía. La elusión de las obligaciones tributarias es una causa directa de la inadecuación a la nueva realidad económica de los actuales sistemas tributarios. Estos no están diseñados para transacciones comerciales electrónicas ni para bienes intangibles, lo que da lugar a que empresas que desarrollan su actividad económica en el contexto digital eludan la normativa fiscal vigente en busca de una mayor rentabilidad.

Aunque los problemas de tributación de la economía digital no son algo reciente, pues los mismos se llevan analizando desde hace más de dos décadas, sí que la expansión y relevancia económica de las plataformas digitales o colaborativas ha sido el detonante para que las autoridades tributarias internacionales, así como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –en adelante, OCDE– y la Unión Europea –en adelante, UE– traten de establecer una nueva fiscalidad a la economía digital que evite los problemas de elusión fiscal.

Ello es consecuencia de la erosión de las bases imponibles de aquellos tributos que gravan la actividad empresarial, porque la actividad económica de las empresas se puede llevar a cabo en distintas jurisdicciones sin necesidad de disponer de un establecimiento permanente en ninguna de ellas, siendo únicamente necesario contar con una página web en la que compradores y vendedores puedan encontrarse y finalizar una transacción económica si así lo desean.

Los avances tecnológicos en la economía digital y, por tanto, en las transacciones comerciales electrónicas, han puesto de manifiesto que las decisiones tomadas al inicio de la revolución tecnológica comercial, cuando se hacía referencia al comercio electrónico, no son eficientes, siendo necesario un cambio. Al inicio de las transacciones comerciales electrónicas se consideró que lo más adecuado era llevar a cabo pequeñas modificaciones en los sistemas tributarios vigentes en ese momento, sin necesidad de establecer impuestos específicos a la actividad comercial electrónica, bajo la premisa de que así eran de aplicación tanto el principio de suficiencia como el de neutralidad. Sin embargo, el transcurrir de los años ha puesto de manifiesto una clara realidad, como es la erosión de la base imponible de los principales tributos que gravan la actividad empresarial, ya que las empresas de carácter digital pueden buscar emplazamientos con una fiscalidad favorable –deslocalización–, repercutiendo directamente y de manera negativa en los ingresos públicos de la jurisdicción donde la actividad económica tiene lugar.

Por tanto, ante la ineficiencia de las decisiones tomadas en el pasado, donde la creación de tributos específicos para el comercio electrónico fue visto algo inadecuado por no respetar el principio de neutralidad tributaria, ahora se convierte en una opción válida para dar cumplimiento al principio de suficiencia tributaria. Es decir, la expansión de la actividad económica electrónica, y su no repercusión en los ingresos tributarios de las jurisdicciones, ha dado lugar a un giro en el posicionamiento tanto de la OCDE, la UE, las jurisdicciones y la doctrina ante la realidad tributaria de la economía digital, buscando distintas opciones de tributación que mermen las opciones de elusión fiscal de las que disponen las empresas de carácter digital. En cualquier caso, no debemos olvidar que las decisiones fiscales que se adopten en materia de economía digital han de ser consensuadas a nivel internacional, pues sin este consenso cualquier medida que se adopte será complementemente ineficiente como consecuencia de la globalización de la economía.

../..



César Pérez López

Jaime Villanueva García

Ignacio Molinero Muñoz

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. METODOLOGÍA
 - 2.1. Características básicas
 - 2.2. Proceso de muestreo
 - 2.3. Estimadores
3. ESTRUCTURA DE FICHEROS
 - 3.1. Fichero de "principales"
 - 3.2. Fichero de "cónyuges"
 - 3.3. Fichero de "hogares"
 - 3.4. Relaciones entre ficheros
4. VARIABLES
 - 4.1. Ficheros de "principales" y "cónyuges"
 - 4.2. Ficheros de "hogares"
5. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES MONETARIAS Y FISCALES
 - 5.1. Principales magnitudes monetarias
 - 5.2. Principales magnitudes fiscales

ANEXO

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objeto facilitar el uso de una nueva edición del Panel de Declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 1999-2016. Este panel empezó a desarrollarse en el año 2005, conjuntamente entre el Instituto de Estudios Fiscales y el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT. Este último Organismo es el encargado de facilitar los microdatos de los registros administrativos que contienen información del Impuesto sobre las Personas Físicas. El Panel de Declarantes de IRPF es una operación estadística del "Plan Estadístico Nacional" gestionado por el Consejo Superior de Estadística. Este hecho supone dotar al proyecto de una continuidad en el tiempo, además de la obligación de realizar la difusión de acuerdo a los compromisos adquiridos.

Está diseñado como panel expandido, representativo de la población declarante de los años 1999-2016, utilizando el año 2003 como año base. El proceso de extracción de los cortes transversales ha sido obtenido a través del muestreo aleatorio estratificado (tres niveles de estratificación) con afijación de mínima varianza y un error de muestreo inferior a 1 por 1.000.

En el panel se incluyen tres ficheros: "principales", "cónyuges" y "hogares". Como se verá más adelante el fichero de principales es el que contiene a los declarantes que han salido elegidos en el proceso de muestreo.

Este documento es una actualización: "Panel de Declarantes de IRPF 1999-2015: metodología, estructura y variables", Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 14/2019, que incorpora el corte transversal del año 2016. La información completa sobre el diseño de este panel se encuentra en Onrubia, J.; Picos, F., y Pérez, C. (2011): "Panel de Declarantes de IRPF 1999-2007: diseño, metodología y guía de utilización", Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 7/2011.

../..

Ángel Guillén Pajuelo

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Aspectos generales de la tributación de los deportistas
- III. El régimen fiscal en el deporte
- IV. El 'cajón de sastre' impositivo de los derechos de imagen
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

RESUMEN

Este estudio versa sobre la fiscalidad internacional en el deporte pretendiendo arrojar luz y transparencia en la tributación de los deportistas, más aún en una sociedad del Siglo XXI donde el deporte y todo lo que lo envuelve se ha convertido en un agente económico global de gran relevancia. Mediante el análisis en profundidad de la regulación tributaria y del sistema fiscal español, así como de países de la Unión Europea de nuestro entorno, de Estados Unidos y de países latinoamericanos se constatan las similitudes y diferencias entre unos y otros y cuáles son los aspectos fiscales más destacados entre la legislación tributaria. Por otro lado, también se realiza una sucinta aproximación a la regulación e integración laboral de los deportistas profesionales y a la evolución normativa del deporte para un mejor entendimiento del marco regulatorio y legislativo de los deportistas profesionales. Del mismo modo, el tratamiento de los derechos de imagen -aspecto controvertido donde los haya- es uno de los puntos clave de este trabajo, haciendo mención especial a diversos países donde el deporte y el negocio en publicidad vinculado suponen un gran sector de negocio y a algunos de los casos más mediáticos que han tenido lugar en nuestro país.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

1. EL DEPORTE COMO AGENTE ECONÓMICO

Me parecía relevante en el primer apartado introductorio con una visión global del deporte como actor en la economía mundial desmenuzando algunos datos que pueden resultar interesantes para entender, grosso modo, el potencial económico que representa esta industria.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que la industria deportiva genera 700.000 mil millones de dólares cada año, lo que equivale al 1% del PIB mundial anual. Estos datos se presentaron en el 59 Congreso de la Unión Internacional de Abogados (en adelante UIA) celebrado en Valencia a finales de octubre de 2015, los cuales fueron publicados en el periódico deportivo Sport) teniendo una gran repercusión. Entre las operaciones que más volumen de negocio genera nos encontramos con la parte comercial: venta de ropa, zapatillas y complementos deportivos y, según los datos que maneja la UIA la parte de patrocinios y derechos televisivos está creciendo exponencialmente, alcanzando un volumen total de 80 mil millones de dólares en el año 2015.

A mayor abundamiento, el presidente de la Liga de Fútbol Profesional (en adelante LFP), Javier Tebas, expuso durante un desayuno informativo el pasado 30 de enero de 2019 que el fútbol en España ya supone más de un 1,3% del PIB nacional, lo que representa más de 15.000 millones de euros de facturación. Estos datos, de los que se hizo eco el diario económico Expansión), redundan en un gran beneficio en términos de creación de empleo, puesto que los puestos de trabajo que dependen de este deporte –directos e indirectos– alcanzan la cifra de 184.000, según datos de la LFP extraídos de un estudio de la consultora PwC.

Por tanto, el crecimiento de la industria del fútbol en el último lustro ha sido meteórico, doblando su nivel de ingresos partiendo de un 0,75% del PIB pasando a más de 1,3%. Una de las claves para llevar a cabo este crecimiento exponencial pero sostenido en el tiempo han sido los derechos de televisión, tanto nacionales como extranjeros, suponiendo unos ingresos totales de 2.118 millones de euros, lo que representa más de un 50% de crecimiento en dos años (del 2017 al 2019). En términos generales, según la publicación del diario El País de febrero de 2015, el deporte repercute positivamente en la salud de la economía nacional española. Más de 24.000 millones de euros aportan las actividades deportivas cada año a la riqueza nacional, con los ingresos pertinentes que se abonan a la Agencia Tributaria de nuestro país. Recopila datos muy ilustrativos el último estudio del Ministerio de Cultura y Deporte, del año 2019, el Anuario de Estadísticas Deportivas⁴), donde refleja que 218 mil empleos están vinculados al deporte, generando una ocupación laboral especialmente importante en jóvenes de entre 25 y 34 años, contribuyendo así a suavizar una gran lacra que arrastra nuestro país desde hace lustros: el desempleo juvenil.

..//..



Editorial

CONTENIDO

Hay que remontarse al 4 de julio de 2018 para encontrar la publicación de la anterior Ley de Presupuestos Generales del Estado, la cual ha regido las cuentas del Reino durante los últimos tres años.

Esto ha cambiado con la aprobación de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, publicada en el BOE de 31 de diciembre y que, con carácter general, entró en vigor el 1 de enero de 2021, conteniendo entre sus preceptos numerosas medidas tributarias en diferentes impuestos, como por ejemplo, el incremento del IRPF para rentas más altas, la minoración del límite de las reducciones de la aportación a los planes de pensiones, la prórroga de módulos, el carácter indefinido del Impuesto sobre el Patrimonio, la subida del IVA en bebidas azucaradas, la reducción de exenciones en Sociedades, nuevos epígrafes en el IAE, actualización de tasas y cánones o el establecimiento de beneficios fiscales a las actividades de interés general y grandes eventos.

Otra de las «asignaturas pendientes» del legislador radicaba en la transposición al ordenamiento jurídico interno de la concreción de las obligaciones y el régimen sancionador relativos a la comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, es decir, de la Directiva UE conocida como DAC 6.

La Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, realiza dicha transposición introduciendo dos nuevas disposiciones adicionales que se introducen en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y que se encargan de regular las directrices, las obligaciones y el régimen sancionador de la comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, otorgando al Reglamento la potestad del establecimiento de los plazos de declaración.

En el plano de las medidas urgentes de rango legal para luchar contra los efectos de la pandemia del COVID-19, nos encontramos con dos nuevos reales decretos leyes:

— El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, incluye novedades en materia de aplazamiento de deudas tributarias con vencimiento entre el 1 al 30 de abril de 2021, en la elevación del porcentaje de reducción del rendimiento neto de módulos en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2020 y la renuncia a la aplicación de los regímenes de estimación objetiva del IRPF y simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, en la reducción del periodo de ejercicio de la actividad por la incidencia de los estados de alarma decretados en 2020, en la deducción por alquiler de locales, en la exención de IRPF por comedor de empresa en situación de teletrabajo y en la aplicación del tipo 0 del IVA para vacunas y pruebas diagnósticas del COVID-19.

— Por su parte, el Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias, declara exento a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el ingreso mínimo vital, a la vez que aumenta el crédito para dar un cumplimiento urgente a sentencias de responsabilidad patrimonial del Estado y amplía en un año los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

La Ley 8/2020, de 16 de diciembre, por la que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación, ratifica las adaptaciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecidas en su momento por el Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación, permitiendo que las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España puedan tributar en varios ejercicios.

El Real Decreto 1178/2020, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, adapta el RIS a la normativa europea tanto en materia contable como en relación a la información país por país, adecuándolo a la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros y precisando la regulación de la información país por país en relación con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016.

Continuando con las novedades en el ámbito de la fiscalidad convenida recogidas en números anteriores, traemos a este dos nuevos instrumentos bilaterales:

— El Convenio entre el Reino de España y la República de Cabo Verde para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Madrid el 5 de junio de 2017, publicado en el BOE de 2 de diciembre, se marca como finalidad impulsar las relaciones económicas entre ambos países ofreciendo una mayor seguridad jurídica y permitiendo el intercambio de una amplia cantidad de información en materia tributaria, fijando los criterios relativos a la imposición de la renta en todos sus aspectos y definiendo los términos del intercambio de información, incluyendo los de naturaleza bancaria.

../..

Nuevos planteamientos interpretativos en la cuantificación de la base imponible en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Referencia a la extinción del condominio

A05

Gaceta fiscal, N°. 413, 2020



José Daniel Sánchez Manzano
Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Granada
Abogado. Asesor fiscal

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO.
2. INTRODUCCIÓN.
3. EL REQUISITO DE PRESENCIA DE UN OBJETO VALUABLE.
4. COORDENADAS INTERPRETATIVAS EN TORNO A LA BASE IMPONIBLE. EVOLUCIÓN.
 - 4.1 DIRECTRICES INTERPRETATIVAS EN TORNO A LA BASE IMPONIBLE.
5. EL ACTO DE DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO.
 - 5.1 INTERPRETACIONES ADMINISTRATIVAS.
 - 5.2 BASE IMPONIBLE EN LA MODALIDAD AJD DE LA EXTINCIÓN DE CONDOMINIO.

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El presente artículo analiza la lógica técnica que subyace tras la mecánica de determinación de la base imponible en el marco del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados.

En particular el trabajo aborda determinadas soluciones jurisprudenciales exteriorizadas, en torno a la determinación de la base imponible, que exteriorizan nuevas directrices interpretativas, centrándose finalmente en la figura de la extinción del condominio.

CONTENIDO

1. PLANTEAMIENTO.

Vamos a centrarnos, dentro de la modalidad Actos Jurídicos Documentados (en adelante AJD), cuota variable, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD) en la específica tributación de los documentos notariales. El presente trabajo gravita específicamente en torno a la lógica subyacente tras la determinación de la base imponible.

Cabe partir de que en realidad el impuesto sobre Actos Jurídicos documentados se erige en un sistema inacabado, precisando una intrínseca tarea de reinterpretación, tanto en sede del hecho imponible como de la base imponible, a pesar de tratarse de elementos esenciales del tributo que debieran estar nítidamente perfilados por la Ley lo que conlleva un notable lastre técnico, sin perjuicio de las añadidas objeciones que quepa plantear al tributo, desde la óptica del principio de capacidad económica, incluso desde el punto de vista constitucional.

En este marco, en aras de ubicar la exposición, debemos empezar el recorrido por el hecho imponible, cuya consumación precisa, conforme al Art.31.2 del Texto Refundido del ITPAJD (en adelante TRITPAJD), la mera detección de convenciones económicamente valables, inscribibles en un Registro público y no sujetas a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) ni a Operaciones societarias (en adelante OS) del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), debiendo concurrir tales requisitos acumulativamente.

Por su parte el Art.30 del TRITPAJD configura la base imponible del impuesto subrayando que "En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado", lo que en este marco equivale a omitir suministrar directrices tangibles.

..//..



Andreu Missé

RESUMEN

La sentencia del Tribunal Supremo sobre el polémico índice de las hipotecas no zanja la cuestión.

CONTENIDO

La sentencia del Tribunal Supremo del pasado 21 de octubre sobre el índice de referencia de préstamos hipotecarios (IRPH) no resuelve la polémica que afecta a un millón de familias y que ha provocado numerosos litigios.

El Alto Tribunal español reinterpreta la sentencia del pasado 3 de marzo sobre este índice del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que había decidido que la cláusula que incorporaba el IRPH podía ser analizada por los jueces nacionales para averiguar si era transparente. Ahora, el Supremo anuncia que tras analizar cuatro casos y "siguiendo la jurisprudencia del TJUE, ha apreciado falta de transparencia: pero que "no había abusividad". El conflicto sigue abierto porque tras la sentencia del TJUE de marzo, los juzgados de primera instancia y audiencias provinciales han dictado más de medio centenar de sentencias, la mayoría de las cuales han anulado las cláusulas que incorporan el IRPH por considerarlas abusivas.

En estos casos sustituyeron este índice por el euribor condenaron a los bancos a devolver lo cobrado de más a los clientes.

Según la colección de sentencias de la Asociación de Usuarios Financieros (Asufin), se han dictado 51 sentencias después de la resolución del TJUE, 30 de las cuales han sido a favor de los consumidores. Patricia Suárez, presidenta de Asufin, ha manifestado: "el Supremo se mantiene en su tesis negacionista y contradice nuevamente al TJUE". La cuestión de fondo, que ha provocado más de ocho años de protestas y reclamaciones judiciales, está relacionada con el perjuicio causado por el IRPH.

Los suscriptores de hipotecas con este índice han sufrido un sobrecoste de entre 18.000 y 21.000 euros con respecto a los préstamos indexados al euribor, que era el utilizado en la mayoría de los casos, según fuentes judiciales.

Hay que tener en cuenta que en los momentos más duros de la crisis económica un encarecimiento de entre 200 y 300 euros mensuales significaba la imposibilidad de hacer frente al recibo de la hipoteca para las familias que habían perdido el empleo y, en consecuencia, incrementaba el riesgo de perderla vivienda.

Transparencia necesaria A finales de octubre solo se conocía un breve resumen de la sentencia del Supremo. La nota oficial hacía referencia a la existencia de un voto particular disidente del magistrado Francisco Javier Arroyo, que ya mostró su discrepancia con la doctrina del Supremo sobre el IRPH al adherirse al voto particular del entonces magistrado Francisco Javier Orduña Moreno en una sentencia de 2017.

En aquella ocasión, ambos concluyeron que el incumplimiento del deber de transparencia por el banco implicaba que la cláusula "era abusiva y, por tanto, ineficaz".

Para proteger al consumidor que se encuentra en una situación de inferioridad en estos contratos no negociados, tanto en la capacidad de negociación como en el nivel de información, el derecho europeo exige al profesional un plus de información o de transparencia para que el consumidor pueda conocer las consecuencias económicas y jurídicas del contrato.

En el fondo de este debate lo que se discute es si la falta de transparencia de una cláusula comporta que sea declarada abusiva y, por tanto, nula.

Javier Orduña, catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Valencia, es uno de los mayores expertos en el estudio de la transparencia. En relación con el debate actual, el profesor aporta tres razonamientos que vinculan los efectos de la falta de transparencia con la abusividad. En primer lugar, sostiene: "la falta de transparencia en la comprensión real de un elemento esencial del contrato comporta la nulidad.

Esto lo ha dicho el TJUE en las cláusulas suelo y en la hipoteca multidivisa y también lo hemos dicho nosotros en el Tribunal Supremo: La razón, precisa, "es que la falta de transparencia ha provocado un perjuicio obvio al cliente porque no se le explicó cómo funcionaba el IRPH y no pudo elegir bien".

..//..

**Luz Martínez Otero****Abogada****Asesor Fiscal****Alumna del Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)****SUMARIO**

- I. Planteamiento.
- II. Régimen tributario por maternidad y paternidad en el IRPF.
- III. Situación demográfica en nuestro país. El papel de la familia como agente de cambio.
- IV. Propuestas para proteger la familia, la maternidad y la conciliación.
- V. Necesidad de análisis cuantitativos sobre los efectos económicos de las medidas propuestas.
- VI. Conclusiones

RESUMEN

España está atravesando una época de grave crisis demográfica y, paradójicamente, en la actualidad, existe una brecha entre maternidad/paternidad deseada y maternidad/paternidad real. Existen diferentes barreras socioeconómicas que contribuyen a que los españoles tengan que sacrificar su deseo de tener más hijos, una de las más importantes, según ha quedado recientemente acreditado por la encuesta publicada por el Instituto Nacional de Estadística (INE. Encuesta de Fecundidad de 28 de Noviembre de 2018), es la dificultad que encuentran los españoles a la hora de conciliar su trabajo profesional con su vida personal. Los tributos tienen una finalidad extra tributaria y pueden ser un instrumento de política fiscal que proteja y promueva los valores protegidos en la Constitución, por ejemplo la familia. Mediante políticas fiscales adecuadas se pueden proteger valores como la maternidad, la paternidad, la conciliación, la corresponsabilidad, la igualdad, la infancia y en definitiva, la familia. El presente artículo analiza el régimen tributario de las prestaciones por maternidad recientemente modificado tras la sentencia del Tribunal Supremo número 1482/2018, profundiza en el papel de la familia como agente de cambio capaz de revertir el problema demográfico que atraviesa nuestro país y propone medidas tributarias para reformar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), medidas que promueven la conciliación, fomentan la natalidad, protegen la paternidad y la maternidad y facilitan el cuidado de los hijos y la atención a las familias.

CONTENIDO**I. PLANTEAMIENTO**

En el presente artículo se pretende formular propuestas de reforma en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para promover y fomentar la natalidad, la conciliación y para proteger la institución familiar y así implementar políticas fiscales que pongan en valor la familia. Se formulan estas propuestas en un momento en el que España atraviesa una crisis demográfica sin precedentes que paradójicamente convive con el deseo de muchas familias españolas de tener más hijos, pero éstas se encuentran con obstáculos sociales, económicos y laborales, entre otros, y con poco apoyo institucional y escasas ayudas públicas a la natalidad y a la conciliación.

En primer lugar se analiza el régimen tributario de las prestaciones por maternidad y paternidad que recientemente ha sido objeto de un cambio importante tras la Sentencia del Tribunal Supremo número 1462/2018, de 3 de octubre de 2018.

En segundo lugar, se hace una breve reflexión sobre el papel de la familia como agente de cambio en la delicada situación demográfica que atraviesa nuestro país, analizando precisamente esa brecha entre maternidad deseada y maternidad real y enumerando algunas de las principales barreras que encuentran las familias españolas para tener más hijos.

En tercer lugar, se exponen nuestras propuestas para reformar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para conseguir proteger a través del sistema tributario a la institución familiar, la maternidad, la paternidad, la infancia, la conciliación y la corresponsabilidad en el seno de todas las familias y así, darles un mayor valor, reconociendo su papel fundamental en la sociedad y en el futuro de nuestra nación. Finalmente se propone la necesidad de cuantificar el efecto de nuestras propuestas para poder implementar las que verdaderamente cumplan con su objetivo (la protección a la institución familiar) y se exponen las conclusiones.

../..



Iván Pérez Jordá
Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional
Doctor en Derecho Financiero y Tributario
Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia
Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El cómputo del plazo prescriptivo de las infracciones tributarias.
- III. La consumación del plazo prescriptivo de las infracciones tributarias.
- IV. La prescripción de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.
- V. Otros supuestos de hecho infractores, consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria, no previstos en la LGT.
- VI. Circunstancias calificativas de la infracción.
- VII. Compatibilidades infractoras.
- VIII. Conclusiones.

RESUMEN

El presente artículo se analiza detenidamente la problemática que plantean los supuestos infractores consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El presente artículo pretende analizar la regulación de los diferentes supuestos infractores que tengan por objeto el dejar de ingresar una deuda, estudiando cada supuesto de hecho, así como la viabilidad de la exoneración de la responsabilidad infractora por regularización, sus compatibilidades con otros supuestos infractores, y la posible aplicación en cada caso de las circunstancias agravantes o atenuantes, todo ello bajo el paraguas del instituto de la prescripción de la infracción tributaria, por lo que pondremos especial énfasis en el cómputo de los plazos inicial y final.

II. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PRESCRIPTIVO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Cuando de prescripción se trata, los plazos establecidos son normalmente por meses o por años. Tradicionalmente, en todos los sectores de nuestro ordenamiento jurídico, el cómputo de los plazos señalados por meses o año se ha venido haciendo de fecha a fecha, sin exclusión de los días inhábiles, tal y como señala el artículo 5.1º del Código Civil.

En relación con este aspecto son varias las cuestiones que es preciso abordar para determinar con exactitud cómo opera el dies a quo de la prescripción en el ámbito de las infracciones tributarias.

En primer lugar, es preciso concretar cómo ha de computarse el plazo de prescripción de cuatro años en el ámbito de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción tributaria; este aspecto suscita, entre otras, cuestiones tan interesantes como cuál es el momento a partir del que comienzan a correr los plazos de prescripción; cómo se determina ese momento en cada supuesto infractor; en qué medida hay que aplicar el plazo de prescripción de cuatro años con carácter retroactivo; e incluso como ya hemos tratado, de qué modo se computan los plazos de prescripción de la responsabilidad derivada de una conducta en función de que ésta se califique como criterio de graduación de la sanción o como supuesto de infracción.

El artículo 189.2º de la LGT establece que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse «desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones¹», sin que la clandestinidad u ocultación en la infracción sea óbice para el inicio de su prescripción, lo que en la práctica podría conducir a la imprescriptibilidad de las infracciones.

El momento de la comisión de las infracciones, tal y como se ha expuesto en líneas precedentes, coincide con el de la concurrencia de todos los elementos de la conducta que se tipifica como tal, y precisamente, en ese instante, se produce la consumación del ilícito. El día inicial en el cómputo de la prescripción viene determinado por un hecho extraprocedimental como es la fecha en que se cometió la infracción.

../..

Carbajo Nogal, Carlos
Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Mata Sierra, María Teresa
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. Consideraciones previas
- II. Medidas tributarias vinculadas a la crisis del COVID-19
- III. Reflexiones finales
- IV. Bibliografía.

RESUMEN

En el presente estudio se analizan las diferentes medidas tributarias recientemente aprobadas como consecuencia de la crisis generada por la pandemia del COVID-19 apuntando, desde un punto de vista crítico, los problemas que generan para los contribuyentes.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Desde la declaración del Estado de alarma el pasado 14 de marzo de 2020 consecuencia de la pandemia del coronavirus¹, han sido muchas y muy seguidas las normas que se han aprobado que afectan a la materia tributaria y no solo por parte del Estado sino también por parte de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) y otras Entidades menores como son Diputaciones o Ayuntamientos.

Centrándonos en la normativa estatal da la impresión de que ha primado mucho más no perder los ingresos tributarios que resolver los problemas reales a los que se han tenido que enfrentar los contribuyentes; de hecho, se acusa una cierta improvisación y precipitación que se traduce en los contenidos y en los tiempos de las normas que vamos a analizar y que han ido dando respuestas, muchas veces incompletas e insatisfactorias, a los urgentes problemas que ha provocado esta terrible pandemia a los contribuyentes.

En definitiva, se han ido implementando distintas medidas legales muchas de ellas de carácter reactivo, impregnadas de una cada vez más acuciante realidad que ha motivado, como veremos, regulaciones diferentes, contradictorias a veces, modificaciones, modulaciones y aclaraciones en cada norma posterior que no abundan en la necesaria seguridad jurídica que debe impregnar todo el ámbito tributario como garantía irrenunciable para los contribuyentes.

Coincidimos plenamente con la visión crítica de CARBAJO VASCO a este respecto cuando afirma que "la posición del legislador español ante los avances del COVID- 19, es decir, ir a rebufo de la evolución de las circunstancias, sin una estrategia clara para un horizonte temporal superior a un plazo brevísimo de quince días (y que, en estos momentos, se dilata en el tiempo hasta cerca de dos meses de confinamiento), se ha revelado ya como errónea, generando una sucesión de reglas y normas precipitadas, una auténtica "diarrea" o "logomaquia" legislativa que solo puede dañar la calidad de las normas y el principio de seguridad jurídica. Proclamado enfáticamente en el artículo 9.3 de la Constitución Española"

Sentencia el autor, y referencia a la planificación de las medidas para el retorno a la "normalidad" y al decisivo problema que se nos viene encima: la restauración económica".

..//..

Algunas reflexiones sobre las denominadas “jurisdicciones de conveniencia” como “territorios de nula tributación” a efectos de que concurra el tipo agravado del delito fiscal

A10

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N°. 15, 2020



Pablo Chico de la Cámara
Guillermo José Velasco Fabra

CONTENIDO

La SAP de Madrid de 25 de noviembre de 2019 (ARP 2020, 72) por la que se absuelve al futbolista Xabi Alonso de tres delitos de defraudación tributaria tras la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad en la Isla de Madeira ha abierto de nuevo el debate sobre la legitimidad o no de operaciones de “ingeniería financiera” en los denominados “territorios o jurisdicciones de conveniencia”, por cuanto, de iure no pueden técnicamente calificarse como “paraísos fiscales”, aunque por sus características intrínsecas ejerzan “de facto” como si lo fueran.

La cuestión no es baladí, pues la LO 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma parcial del CP incorporó un tipo agravado del delito fiscal a través del nuevo artículo 305 bis, estableciendo penas de privación de libertad mayores (de dos a seis años frente al tipo básico que es de uno a cinco), así como de multa que como mínimo es del doble del importe defraudado, y se amplía el plazo de prescripción hasta los diez años para aquellos sujetos activos que cometan el delito a través de “paraísos fiscales o territorios de nula tributación”.

El delito fiscal como ha venido a reconocer nuestra doctrina jurisprudencial, se configura como una norma penal en blanco que ha de remitirse a la legislación tributaria para dotar de contenido aquellos elementos del tipo de injusto penal no regulados por el Código Penal. En todo caso, como ha defendido también el Tribunal Constitucional (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 4º), “el Juez Penal, en la integración de un tipo penal en blanco como es el delito de defraudación tributaria contra la Hacienda Pública, no tiene la capacidad de elegir en un momento dado lo que es más conveniente para la defensa del bien jurídico protegido, so pretexto de una eventual impunidad de la conducta realizada, debiendo limitarse su intervención a constatar (cognoscitivamente, que no electivamente) la concurrencia o no de la situación prevista por la norma remitida para posteriormente proceder a ponderarla desde la estricta óptica penal, de acuerdo a los parámetros constitucionales (...). Nótese que tampoco los órganos judiciales gozan, en principio, de margen de elección en la determinación del régimen tributario que, por imperativo legal, integra el tipo penal del delito de defraudación tributaria a la Hacienda Pública, y menos aún, cuando se trata del ejercicio del ius puniendi del Estado en materia penal (SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ 5º y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 6º), o sancionadora (STC 133/2002, de 9 de mayo, FJ 7º, 25/2002, de 11 de febrero, FJ 6º, y 260/2007, de 20 de diciembre, FJ 4º), pues el principio de legalidad penal garantiza “el estricto sometimiento del Juez a la Ley penal, vedando todo margen de arbitrio o discrecionalidad” (SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ 5º; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 6º, y ATC 68/1996, de 25 de marzo). No debe perderse de vista que el principio de legalidad penal a través del aforismo latino ya conocido de “nullum crimen, nulla poena sine lege praevia scripta et stricta” se erige como un límite constitucional frente a los posibles abusos derivados de un ejercicio arbitrario del ius puniendi por parte del Estado. Así las cosas, la dicción del precepto penal gravita sobre tres únicas situaciones que dan lugar a la concurrencia del tipo agravado del delito fiscal: cuando la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros, cuando se cometa en el seno de una organización o de un grupo criminal, así como cuando intervengan personas interpuestas, “negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación para ocultar o dificultar la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito” (la cursiva es nuestra). Este tercer supuesto merece nuestra crítica desde la óptica del principio de seguridad jurídica tan importante como venimos señalando cuando entran en juego restricciones de derechos fundamentales.

Así las cosas, podría cuestionarse si se aplicaría este tipo agravado, cuando el administrado, aún utilizando “territorios de conveniencia” para generar sus ingresos, sin embargo, fueran todos reflejados a través del modelo 347 de operaciones con terceros, o a través del inventario de bienes en el extranjero que proporciona la declaración del modelo 720.

En medio de este pandemonium interpretativo, cabe recordar que el término “paraíso fiscal” ha sufrido también cierta metamorfosis semántica con el paso de los años, y ha de reconocerse que fruto de esta evolución, precisamente, se ha ido alejando de su originaria acepción asimilada a jurisdicciones con una presión fiscal inexistente, o en el mejor de los casos “liviana”, para ponerse el acento por parte de las Organizaciones Internacionales en el binomio “opacidad-transparencia”. En efecto, desde un punto de vista doméstico, la «static blacklist» aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, que calificó a cuarenta y siete países como “paraísos fiscales” se transformó desde hace ya más de quince años en una lista “dinámica” a partir de la inclusión de un segundo apartado por el RD 116/2003, de 31 de enero, dejando de formar parte de esta “exclusiva lista” aquellas jurisdicciones que firmasen con España un acuerdo de efectivo intercambio de información o un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. Con buen criterio, la Ley 29/2006, de 29 de noviembre, de medidas de represión del fraude fiscal, tras su modificación por la DF 2ª de la Ley 26/2014, ha permitido la actualización automática de dicha lista (–ahora de puerta giratoria– tanto para incluir como para excluir nuevas jurisdicciones), sobre la firma del Convenio de asistencia mutua en materia fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa, así como de los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio automático de información con fines fiscales.

..//..

El futuro de la tributación de los servicios digitales en la Unión Europea a la luz de los recientes pronunciamientos del TJUE

A11

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N°. 15, 2020



Begoña Pérez Bernabeu
Miembro investigador del Grupo de Investigación del Programa PROMETEO 2020
Profesora Titular de Universidad
Dpto. Disciplinas Económicas y Financieras
Universidad de Alicante

SUMARIO

- I. Consideraciones previas: panorama actual de la tributación de los servicios digitales
- II. La tributación de los servicios digitales y los problemas derivados del empoderamiento de la jurisdicción de mercado
- III. Antecedentes de hecho y pronunciamiento del TJUE en los casos Tesco-Global (C-323/18) y Vodafone (C-75/18)
- IV. La selectividad de los impuestos digitales: del test de las tres fases al test del vínculo
- IV. Reflexiones finales: consecuencias de los pronunciamientos en los casos Tesco-Global y Vodafone para el futuro de la tributación de los servicios digitales
- V. Bibliografía

RESUMEN

Vodafone habían generado una gran expectación por la repercusión que pudieran tener sobre las distintas iniciativas (tanto nacionales, como de la Comisión) sobre la tributación de los servicios digitales en la UE, el contenido final de los mismos ha sido decepcionante. En su análisis sobre la compatibilidad de estas medidas tributarias con la normativa europea sobre ayudas de Estado el TJUE, en un giro inesperado, aplica el test de la vinculación en lugar del test de las tres fases, lo que le permite evitar pronunciarse sobre la principal cuestión de fondo en estos asuntos: la compatibilidad desde el punto de vista económico de los impuestos sobre el volumen de negocios que aplican un tipo de gravamen progresivo con mínimos exentos con los artículos 107 y 108 TFUE.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: PANORAMA ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES

La aparición de la economía digital ha supuesto una brecha entre los tradicionales principios en los que se venía sustentando la fiscalidad internacional y los nuevos modelos de negocio digitales. Esta brecha ha provocado que los servicios ofrecidos por las empresas digitales soporten unos niveles de tributación mínimos y, en ocasiones, inexistentes en las jurisdicciones donde operan que no sólo cuestionan los principios de justicia tributaria e incluso afectan a la libre competencia, sino que comprometen los ingresos de los Estados en un momento de máxima necesidad de recursos públicos, como el que vivimos.

Buena prueba de ello son, por ejemplo, las llamativas situaciones de desigualdad fiscal¹⁾ que se producen en la actualidad en el ámbito de la UE donde el tipo medio efectivo de gravamen para las sociedades basadas en un modelo de negocio internacional tradicional es del 23,2%, mientras que este tipo se reduce hasta el 10,1% en las sociedades internacionales basadas en un modelo de negocio digital que llega directamente al consumidor final o Business-to-Consumer (B2C) o incluso hasta el 8,9% para aquellas sociedades internacionales basadas en un modelo de negocio digital entre empresas o Business to Business (B2B).

Esta situación no sólo ha evidenciado la necesidad de llevar a cabo una revisión de estos principios para solucionar los principales problemas surgidos (la obsolescencia del concepto de EP y la dificultades de la jurisdicción de mercado para gravar las rentas generadas en su territorio, por un lado, y las dificultades para definir el proceso de creación de valor, especialmente en aquellos casos en los que las sociedades tienen un modelo de negocio digital basado en datos, por otro lado), sino que también ha creado el caldo de cultivo propicio para generar un debate sobre las nuevas reglas fiscales de una economía en la que opera un creciente número de operadores altamente digitalizados.

../..



Antonio Fernández de Buján y Arranz
Asociado Senior de KPMG Abogados
Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UCM

SUMARIO

- I. Consideraciones introductorias
- II. La Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019: Su entrada en vigor y consecuencias
- III. Algunos aspectos particulares
 1. Utilización del documento administrativo electrónico para los productos que se están exportando
 - 1.1. Tránsito externo
 - 1.2. Prueba de la salida alternativas de los productos sujetos a impuestos especiales
 2. Importación
 3. Irregularidades en la circulación intracomunitaria
 4. Expedidor certificado y destinatario certificado
 5. Una solución común para las pérdidas parciales durante la circulación
 6. La dispensa de la obligación de prestar una garantía para la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas
 7. Certificado de exención
- IV. Colofón

RESUMEN

En el presente estudio se tratan los principales aspectos novedosos que se introducen en la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, en relación con su predecesora, la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. La nueva Directiva (UE) 2020/262 debe ser transpuesta al Derecho interno, esto es a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y al Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales y su normativa de desarrollo, únicamente en relación a aquellas disposiciones constitutivas de una modificación de fondo en relación a la Directiva 2008/118/CE, predecesora. Con carácter general, las modificaciones de fondo de esta nueva Directiva deberán ser aplicables por los Estados miembros a partir del 13 de febrero de 2023.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

Tal y como precisa FALCÓN los impuestos especiales presentan diversas particularidades desde el punto de vista jurídico que es preciso destacar. En primer lugar, han sido un elemento de suma importancia en el desarrollo de la técnica tributaria. En efecto, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos, en que las exenciones y tipos reducidos resultan excepcionales y responden a menudo a finalidades extrafiscales o de incentivo, en los impuestos especiales de fabricación el hecho imponible se describe inicialmente en las Directivas y en nuestra Ley interna de una forma muy amplia, de modo que alcanza cualquier supuesto de fabricación o importación del producto objeto de los citados impuestos, como es el caso de los hidrocarburos, las labores del tabaco y el alcohol y las bebidas alcohólicas. En relación con la armonización de los impuestos especiales, se indica en el art.113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas los impuestos sobre consumos específicos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Por su parte, el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que, para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

../..



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

SUMARIO

- I. LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN.
- II. REGLAS ESPECIALES APLICABLES A LAS RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES.
- III. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN.
- IV. SUPUESTOS EN LOS QUE NO RESULTA DE APLICACIÓN LA EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS EN ENTIDADES RESIDENTES.
- V. A MODO DE CONCLUSIÓN.

CONTENIDO

I. LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

Como es sabido señala el art.21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), refiriéndose a la exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones, que

«3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de esta Ley, en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos de lo establecido en la letra a) del apartado 1 del citado artículo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 de este artículo, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación».

..//..



Miguel Cruz Amorós
Ex Director General de Tributos

CONTENIDO

Llegadas estas fechas, no hay más remedio que ocuparse de las novedades fiscales para el próximo año, ya que en esta época suele estar en tramitación el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, que adopta medidas tributarias dentro del marco competencial que le asigna el ordenamiento jurídico respecto del sistema tributario. Hay años más intensos y menos intensos, pero la Ley de Presupuestos se mueve en el marco del sistema y, por tanto, en general hace Derecho tributario ordenado y congruente, lo que no evita que, llegado el caso, se aproveche para regular cuestiones más discutibles sistémicamente, por ejemplo en materia de obligaciones de información o de Catastro, de innegable repercusión fiscal.

De aquí, la distinción entre Legislación Fiscal y Derecho tributario, que pareciendo lo mismo resultan sin embargo muy diferenciados porque la primera atiende objetivos más prácticos y recaudatorios mientras que el segundo actúa en un marco de principios y fundamentos mucho más trabados, en el que la suficiencia es un objetivo más pero no el único.

El momento sin embargo es más de legislación fiscal que de Derecho por lo que veremos a continuación ya que junto al Proyecto de Ley de Presupuestos, concurren varias medidas legislativas de incidencia directa en la recaudación.

Tenemos, en primer lugar, dos leyes aprobadas y con fecha de entrada en vigor el 16 de enero de 2021, la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y la Ley 5/2020, de 15 de octubre del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Del intento de desarrollo de un Impuesto sobre Servicios Digitales por parte de la OCDE y de la UE ya hemos hablado en estas páginas, así como de las dificultades de una implantación internacional uniforme del mismo por la oposición de una serie de países, principalmente Estados Unidos pero también países de la UE.

Ese proceso sigue en marcha en sede de la OCDE y se espera que pueda llegar a su final durante 2021. Mientras tanto, algunos países han desarrollado soluciones individuales. El caso más sonoro es el de Francia que implantó el impuesto pero que ha tenido que replantearse ordenadamente por la virulenta reacción de Estados Unidos en la penalización fiscal de productos franceses. La Ley 4/2020 es la solución unilateral española para gravar determinados servicios digitales, siguiendo el camino iniciado por estos países y asumiendo, por tanto, el mismo riesgo de confrontación, que ya comprobaremos si se concreta o no en el futuro. Por tanto, el IDSD en un intento un poco precipitado, provisional y parcial, de alcance recaudatorio limitado, para incorporar al sistema tributario una alternativa inmediata a la incapacidad de gravar beneficios obtenidos sin presencia física en un territorio gracias a la digitalización de la economía y los negocios. No obstante, su naturaleza legal de impuesto indirecto desfigura las razones de presión social o justicia tributaria que se esgrimen para justificar su implantación. Lo que piensa el Presidente Trump de esta cuestión es público y notorio, lo que piensa el futuro Presidente Biden está por concretar.

Todo ello explica que el Impuesto se configure sobre ámbitos objetivo y subjetivo limitados. Objetivamente, abarca los servicios digitales de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. Subjetivamente, «empresas de gran envergadura» con una actividad digital significativa en España, porque globalmente el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros y porque el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas en España, en el año natural anterior, supere 3 millones de euros, lo que se presume que se corresponde con un número significativo de usuarios en el territorio de aplicación del Impuesto. Lo demás es instrumental técnico para exigir un tipo del 3 por ciento sobre los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios digitales sujetas al Impuesto. (Se estiman unos ingresos de 968 millones de euros en 2021).

La Disposición Final Cuarta de la Ley del IDSD llena de estupor porque la Ley entra en vigor en Enero de 2021 y no encontramos ninguna referencia a una posible aplicación retroactiva de la misma, así que queremos pensar que se trata de un error de técnica legislativa por falta de actualización del texto del Anteproyecto. Debería corregirse, porque, interpretada en abstracto, puede llegar a sostenerse que se trata de un aplazamiento general de la exigibilidad de las autoliquidaciones e ingresos de cualquier tributo correspondientes al segundo y tercer trimestres del año 2020.

En otro orden de cosas, con el Impuesto sobre Transacciones Financieras ocurre algo parecido a lo comentado sobre el IDSD. Largo tiempo dándole vueltas a nivel de la UE sin llegar a un acuerdo y, en vista de ello, implantaciones individuales por algunos Estados a los que ahora se une España resucitando viejos conceptos tributarios del Timbre o los derechos reales. Porque no hay justificación técnica para este tributo, que no es ni de lejos una tasa Tobin, salvo la puramente recaudatoria (850 millones de euros en 2021), ya que su hecho imponible es objeto lógico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o el IVA y ambos han renunciado a su gravamen como reconoce paladinamente el Preámbulo de la Ley y tampoco se puede defender con solidez su relación con el principio de equidad del sistema tributario. Lo que más sorprende, sin embargo, es que siendo notoriamente discriminatorio su hecho imponible –adquisiciones a título oneroso de acciones cotizadas de sociedades de nacionalidad española de alto valor bursátil– la UE pueda considerar compatible el Impuesto con los principios de libre circulación de capitales y de establecimiento que consagra el Tratado. Así que no debe extrañar la disidencia para la aprobación de una Directiva sobre su implantación armonizada.

..//..



Christian Chavagneux

RESUMEN

Aunque muy avanzadas en el aspecto técnico, las negociaciones internacionales sobre la fiscalidad de las grandes empresas fracasan por razones políticas. Responsables: Francia y Estados Unidos.

CONTENIDO

Aunque muy avanzadas en el aspecto técnico, las negociaciones internacionales sobre la fiscalidad de las grandes empresas fracasan por razones políticas. Responsables: Francia y Estados Unidos.

Todo está prácticamente listo desde el punto de vista técnico, pero falta lo fundamental: un acuerdo político. Ese es el estado de las negociaciones internacionales iniciadas hace tres años para establecer nuevas normas que permitan gravar en su justa medida las actividades de las multinacionales, empezando por los gigantes tecnológicos. ¿Qué las está bloqueando?

Dos países representan un obstáculo para que concluyan, o al menos, para que avancen las negociaciones. El primero de ellos es EE UU. El plan en curso permite a las haciendas nacionales reasignar el volumen de negocios y los beneficios transferidos artificialmente a paraísos fiscales a los países donde ha tenido realmente lugar la actividad. Problema: el Gobierno estadounidense quiere que esa medida no sea obligatoria para las empresas sino que sea involuntaria!

¿Habrá 'tasa GAFA'?

Otro pilar de las negociaciones es instaurar un tipo mínimo de imposición —en torno al 12,5%— para las multinacionales. Si una empresa firma un acuerdo, por ejemplo, con el fisco irlandés, para ser gravada con un 1,5%, la Administración del país de origen de la empresa podrá exigir la diferencia entre ese 1,5% y el 12,5%. En este caso, los Estados Unidos de Trump han instaurado desde 2018 un mecanismo similar y están dispuestos a avanzar sobre este tema. Los alemanes, que presiden la Unión Europea este semestre, también lo están. Pero Francia, cuyo ministro de Finanzas, Bruno Le Maire, está empeñado en mantener la llamada tasa GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) nacional sobre las empresas del sector digital a la espera de una solución multilateral, pide a los alemanes que le apoyen a cambio de un acuerdo sobre la tasa mínima. A lo que se niegan los alemanes, pues EE UU amenaza con responder a las tasas nacionales con medidas de represalias comerciales que podrían afectar al conjunto de Europa.

Por su tasa GAFA, Francia es, hasta el momento, el único país sobre el que pesa la amenaza directa por parte de Washington de una medida de este tipo de más de 1.000 millones de euros.

Pero otros gobiernos han anunciado que seguirán el ejemplo francés estableciendo sus propios mecanismos (Italia, Reino Unido, España, India e Indonesia, entre otros) y, según Pascal Saint-Amans, negociador jefe de la OCDE, "existe un riesgo real y muy elevado de que se multipliquen las tasas nacionales. Pero ello no impedirá que prosigan las negociaciones multilaterales": Grave responsabilidad ¿Por qué? La multiplicación de las tasas nacionales tropieza con dos obstáculos.

Por una parte, los ingresos fiscales recuperados serán mucho menores de lo que aportarían las nuevas reglas internacionales, algo claro en el caso de Francia. Por otra parte, las multinacionales ven mal la multiplicación de tasas nacionales, pues abre la puerta a una doble o triple tasación de su actividad. Europa podría intentar plantear una tasa a nivel de la Unión, pero, ¿cuál sería su efecto? ¿Empujar a EE UU a negociar o acentuar la larvada guerra comercial entre los dos grandes mercados mundiales?

Los próximos meses serán cruciales. La promesa de la OCDE de una solución antes de fin de año no va a poder cumplirse. La cita se ha fijado para el primer semestre de 2021. Los dirigentes políticos mundiales serán los que carguen con la grave responsabilidad del fracaso de estas negociaciones para lograr que las multinacionales paguen unos impuestos justos.



Susana Aníbarro Pérez [
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid

SUMARIO

1. Introducción
2. El régimen sancionador aplicable al incumplimiento de obligaciones derivadas de la DAC 6 (LCEur 2018, 806)
3. Un análisis desde la óptica de los principios y garantías que informan el derecho sancionador tributario
4. Reflexiones finales
5. Referencias bibliográficas

RESUMEN

La DAC 6 impone a los Estados miembros el establecimiento de sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias para castigar los incumplimientos de la obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva. El presente trabajo aborda el examen del régimen sancionador que se proyecta aprobar en España, analizando la configuración de los tipos infractores y sus correspondientes sanciones y las dudas que los mismos suscitan a la luz de los principios y garantías que rigen el derecho sancionador tributario.

CONTENIDO

I. Introducción

La Directiva (UE) 2018/822 (LCEur 2018, 806) del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE (LCEur 2011, 346) por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, constituye, como es sabido, la quinta modificación –de ahí el nombre con el que usualmente se la nombra, DAC 6 (LCEur 2018, 806) – de la Directiva 2011/16/UE (LCEur 2011, 346) del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, DAC).

El objetivo de la DAC 6 (LCEur 2018, 806) es conseguir que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, a fin de que, como advierte el Considerando (2) de la propia Directiva, dichas autoridades puedan “reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales”, lo que contribuiría a poner freno a la elusión y la evasión fiscales en el seno del mercado interior. Para ello, los intermediarios fiscales y, en su defecto, los propios contribuyentes interesados, han de quedar sujetos a nuevas obligaciones de información y comunicación respecto a determinados mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en los que estén involucrados.

Para garantizar la eficacia de las medidas que la DAC 6 (LCEur 2018, 806) introduce, se conmina a los Estados miembros a establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación de aquella, con la única consigna de que dichas sanciones deben ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

El margen de libertad dejado a los Estados miembros en lo atinente al régimen sancionador y la consiguiente falta de armonización al respecto es coherente con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), conforme a la cual “si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad”.

Ello, sin embargo, no impide reconocer que pueden generarse importantes disparidades en cuanto al montante de las sanciones aplicadas por los distintos Estados miembros, lo que sin duda podría influir en la toma de decisiones de los destinatarios de las normas. De hecho, algún autor ha propuesto el establecimiento de estándares más detallados en instrumentos de soft law, a fin de contrarrestar las posibles distorsiones causadas por diferencias significativas en las sanciones impuestas por los incumplimientos de los deberes de comunicación.

../..



Carmen Almagro Martín
Profesora Titular de Universidad
Universidad de Granada

SUMARIO

1. Introducción
2. Aproximación al concepto y ejercicio de la actividad económica. Especial referencia a los "trade"
3. Matrimonio e individualización de rendimientos de una actividad económica
4. Trabajo y familia: el autónomo colaborador
5. Familia y capital: afectación de elementos patrimoniales
6. Matrimonio y transmisión de elementos comunes afectos
7. Prestaciones de bienes y servicios entre miembros de la unidad familiar
8. Bibliografía

RESUMEN

El ejercicio de una actividad económica puede desarrollarse a través de diversas figuras jurídicas que constituyen distintos operadores económicos en el mercado. En ocasiones estos se encuentran vinculados por razón de parentesco, en las que comúnmente se vienen llamando «empresas familiares», situación que, en un impuesto personal como el IRPF, puede provocar diversas distorsiones que el legislador intenta solventar con ánimo, muchas veces, de prevenir posibles operaciones tendentes a la elusión fiscal. En este trabajo examinamos el ejercicio de la actividad económica enfocándolo desde el punto de vista familiar, destacando los aciertos y errores, sentidos y contrasentidos, que conlleva su regulación; haciendo especial hincapié, y no sólo desde el punto de vista fiscal, en figuras jurídicas como el empresario individual, los trabajadores autónomos, los autónomos colaboradores o los trabajadores autónomos dependientes, sin dejar de ocuparnos de su ejercicio a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

CONTENIDO

I. Introducción

El ejercicio de una actividad empresarial o profesional determina en el ámbito económico, y por ende en el tributario, la generación de un beneficio o pérdida (rendimiento) atribuible al contribuyente persona física que conforme a ley deba declararlo. Sin embargo, en numerosas ocasiones nos encontramos con que en dicho ejercicio se encuentran involucrados diversos agentes económicos, unidos entre sí por diferentes relaciones de parentesco. Ello provoca ciertas "distorsiones" que el legislador ha intentado solventar mediante la incorporación de numerosos preceptos en la normativa tributaria que regula la imposición directa sobre la renta de las personas físicas, muchas veces tintada de una finalidad antielusoria, en previsión de que dichas relaciones familiares puedan ser utilizadas como excusa unas veces, como fundamento otras, y en definitiva como medio para suavizar o disminuir la tributación en dicho impuesto.

En este trabajo nos proponemos poner de manifiesto estas distorsiones confrontándolas con la realidad económica y con la normativa tributaria vigente, revisando sus efectos, su adecuación a los principios jurídico tributarios, incluso su oportunidad social, recurriendo a otros campos del derecho y a otras disciplinas no jurídicas para comprobar la divergencia existente entre nuestra rama de estudio y esas otras que también inciden en el ejercicio autónomo de una actividad económica, como las de orden mercantil, social, y económico.

Como paso previo comenzaremos por situar en su contexto el concepto que el legislador tiene la actividad económica cuando se ejerce por una persona física, comprobando su adecuación a la figura del trabajador autónomo, que suele identificarse con la primera.

II. Aproximación al concepto y ejercicio de la actividad económica. Especial referencia a los "trade"

El artículo 27 de la Ley 35/2006, por la que se regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) establece en su apartado 1 que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

..//..



Marcos Manuel Pascual González
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

SUMARIO

1. Introducción
2. El elemento objetivo del tipo en las circunstancias que determinan la calificación de la infracción tributaria
3. Conclusiones

RESUMEN

La calificación de una infracción tributaria como grave o muy grave puede venir determinada por la concurrencia de las circunstancias recogidas en el art. 184 de la LGT. En el trabajo se analiza tanto el elemento objetivo del tipo de lo injusto como la exigencia de, al menos, la negligencia para que la conducta sea sancionable. Todo ello, fundamentalmente, desde la perspectiva de los más recientes pronunciamientos judiciales.

CONTENIDO

I. Introducción

Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación constituye el tipo de lo injusto de una infracción tributaria que puede ser calificada de grave o muy grave por la concurrencia de unas circunstancias definidas en los puntos 2 y 3 del art. 184 de la LGT, como son la ocultación y el uso de medios fraudulentos por anomalías sustanciales en la contabilidad o por el empleo de facturas falsas.

Estas acciones y omisiones que se insertan en la definición de las causas que califican como grave o muy grave a determinadas infracciones tributarias son, en sí mismas, tipos de lo injusto de infracciones tributarias individuales. Por ello es importante exponer la advertencia recogida en el art. 180.1 de la LGT por la que una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

En su doble vertiente de infracción individual y de criterio de graduación, si bien incompatibles entre sí en su aplicación –si es criterio de graduación la acción u omisión no podrá ser sancionada como infracción–, su interrelación e incidencia es indudable por lo que en las siguientes páginas no solo serán analizadas desde su condición de circunstancias de calificación de la infracción, sino que también se tendrá en cuenta su condición de elementos objetivos del tipo de lo injusto.

La segunda parte del estudio se dedica al análisis de la concurrencia en tales circunstancias del exigido elemento subjetivo del tipo de lo injusto cuando son aplicadas en su condición de tipos infractores individuales. Como es bien sabido, para que una infracción sea sancionada se debe estar ante una acción u omisión dolosa o negligente. Sin embargo, muchas veces los tribunales olvidan, incluso desestiman, la exigencia de culpabilidad en la acción u omisión cuando es aplicada en su condición de causa de calificación, como se verá a lo largo de las siguientes páginas.

II. El elemento objetivo del tipo en las circunstancias que determinan la calificación de la infracción tributaria

1. La ocultación

La ocultación es una circunstancia establecida en la LGT cuya concurrencia da lugar a que una infracción tenga la calificación de grave o muy grave. Así se puede observar, por ejemplo, en el art. 191.3 de la LGT, relativo a la infracción tributaria de dejar de ingresar la deuda tributaria, por cuyo tenor “la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista también ocultación. (...)”.

En este sentido, el TSJ de Islas Canarias realiza una afortunada explicación al expresar: “(...) se debe empezar por poner de manifiesto que el concepto de ocultación que se define en el artículo 184.2 de la LGT, es un elemento calificador de las infracciones tributarias de tal manera que la existencia o no de ocultación no determina la existencia o no de infracción, sino la calificación de ésta como leve, grave o muy grave (aclaración ésta –agregamos nosotros– de todo punto precisa), debiendo también indicar que en el de las infracciones por dejar de ingresar cantidades retenidas lo relevante a efectos de la calificación no es la existencia o no de ocultación y que la infracción será siempre grave o muy grave”.

..//..



Laura Martín Santana
Doctora en Derecho por la Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

- I. Aproximación al "impuesto al sol"
- II. Cronología del "impuesto al sol"
- II. Naturaleza
- IV. Valoración del "impuesto al sol" y posibles alternativas
- V. Bibliografía

RESUMEN

Este trabajo analiza el concepto, cronología y naturaleza del denominado "impuesto al sol", así como los efectos del mismo sobre el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables desde su aprobación hasta su derogación en España. Se plantea una valoración del "impuesto al sol" y sus posibles alternativas, teniendo en cuenta la necesaria sostenibilidad económica y financiera del sector eléctrico, y el no menos necesario fomento del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

CONTENIDO

I. APROXIMACIÓN AL "IMPUESTO AL SOL"

En España, a partir de la aprobación del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las distintas modalidades de autoconsumo, de desarrollo del artículo 9 de la Ley del Sector Eléctrico, el nivel de popularización del denominado "impuesto al sol" hizo que en muchos casos se identificase, erróneamente, el autoconsumo eléctrico con este término).

Pero, ¿qué es (o era) el "impuesto al sol"? El mal llamado "impuesto al sol" es la cuantía correspondiente al cargo por otros servicios del sistema, que se define como el pago a realizar por la función de respaldo que el conjunto del sistema eléctrico realiza para posibilitar la aplicación del autoconsumo. Este cargo se aplica sobre el autoconsumo horario, es decir, sobre el consumo horario neto de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o de un productor con el que se compartan instalaciones de conexión a la red o conectados a través de una línea directa).

En la Exposición de Motivos de la Ley del Sector Eléctrico, se defiende que se mantiene la financiación de los costes del sistema por parte de los consumidores mediante el pago de los peajes de acceso a las redes y el resto de cargos, así como, mediante otros instrumentos financieros y, excepcionalmente y para los supuestos específicamente previstos, mediante las partidas provenientes de los Presupuestos Generales del Estado. Esta doble contribución corresponsabiliza en la financiación del sistema a los consumidores eléctricos, en mayor medida, y al presupuesto público, cuando así esté prescrito dado el carácter de servicio esencial del suministro eléctrico y la afección territorial, medioambiental y estratégica del sistema eléctrico. Esta doble contribución, aunque no es doble estrictamente porque las partidas provenientes de los Presupuestos Generales son de manera excepcional, es uno de los aspectos que ha generado más críticas y finalmente la derogación del "impuesto al sol". ¿Tienen que afrontar los consumidores eléctricos exclusivamente los sobre costes por el uso de energías renovables? La otra opción sería, que estos costes fuesen contra los Presupuestos Generales. El "impuesto al sol" era uno de los cargos que el consumidor eléctrico tenía que soportar, pero a continuación veremos la problemática específica que plantea en el ámbito del autoconsumo. Por otro lado, también en la Exposición de Motivos de la Ley del Sector Eléctrico, se defiende la diferenciación de peajes y cargos respondiendo así a la terminología utilizada en las directivas europeas y a la conveniencia de diferenciar los pagos por contribución a la cobertura de los costes de las redes de transporte y distribución, peajes, de aquellos pagos relacionados con otros aspectos regulados del sistema, cargos.

Aunque el concepto de estos cargos se definía en el RD 900/2015, en la Exposición de Motivos de la Ley de Sector Eléctrico ya se recogía el concepto y contenido de los mismos. Por un lado, los peajes de acceso se destinan a cubrir el coste de las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, en línea con lo dispuesto en la Directiva 2009/72/CE, sobre mercado interior de electricidad. Y por otro, los cargos, que se introducían como novedad en esta Ley, estarían destinados a cubrir los costes de las actividades del sistema que correspondan, teniendo en cuenta las cuantías que también proceden de las partidas presupuestarias o de otros mecanismos. Así, entre otros, los cargos cubrirían el régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, retribución del extracoste de la actividad de producción en los sistemas eléctricos en los territorios no peninsulares con régimen retributivo adicional, retribución asociada a la aplicación de mecanismos de capacidad y anualidades correspondientes a los déficit del sistema eléctrico, con sus correspondientes intereses y ajustes.

../..



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

SUMARIO

1. Introducción
2. La regulación de los plazos y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento
3. Supuestos de difícil integración en la normativa actual: la notificación de resoluciones de los TEA

Referencias bibliográficas

RESUMEN

Las actuaciones de la Administración están sometidas a plazo como exigencia del principio de eficacia de la Administración y como garantía de los derechos de los administrados. Sin embargo, la notificación a la Administración de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos no está sometida a plazo, lo que posibilita que en algunas ocasiones se produzca una significativa demora entre el momento de su notificación al interesado y el de su notificación a la Administración encargada de la ejecución y/o de la impugnación de dicha resolución.

En el presente trabajo se pone de manifiesto que esas demoras carecen de justificación alguna y suponen una vulneración de los principios de eficacia, seguridad jurídica y buena administración en esos casos. Asimismo, se analiza el régimen jurídico de dichas notificaciones, prestando especial atención a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, formulándose al final algunas propuestas que pueden ayudar a resolver los distintos problemas derivados de esa mala praxis administrativa.

CONTENIDO

1. Introducción

El principio de eficacia de la Administración, explícitamente reconocido en el artículo 103 de la Constitución, exige que todas las actuaciones y procedimientos administrativos finalicen en un periodo de tiempo razonable, que según nuestro sistema jurídico debe estar predeterminado en una norma con rango de ley. El cumplimiento de ese deber se puede controlar fácilmente en la actualidad porque todos los procedimientos tributarios deben tener un plazo predeterminado de finalización y, para los eventuales supuestos en que no fuera así, el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que el plazo máximo de finalización del procedimiento será de seis meses.

Sin embargo, esa completa regulación no permite identificar cuál es el plazo que tienen los tribunales económico-administrativos (TEA) para notificar sus resoluciones a los órganos de la Administración encargados de su ejecución o de su impugnación. Se trata de una laguna legal que ocasiona muchos problemas en la práctica, porque es frecuente que esa notificación tarde varios meses en producirse y, de este modo, pueda entenderse vulnerado el principio de eficacia de la Administración y el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios.

El presente trabajo tiene por objeto analizar los plazos de actuación de la Administración y, más concretamente, comprobar cuáles son los plazos de notificación de las resoluciones de los TEA. A tal efecto examinaremos la relevancia que puede tener el principio de buena administración en los supuestos en que la práctica de esas notificaciones se demora extraordinariamente, ya que el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) reconoce el deber de las instituciones de tratar los asuntos de los administrados en un plazo razonable. También cuestionaremos la legalidad de unas reglas de actuación que prevén la realización de sucesivas notificaciones antes de iniciarse el cómputo de los plazos de impugnación o ejecución y, finalmente, abordaremos los problemas derivados de la inexistencia de un sistema fiable de acreditación del momento en que se producen las notificaciones realizadas entre distintos órganos de la Administración, lo que dificulta el control eficaz de dichas actuaciones.

..//..



Alberto Gil Soriano
Abogado. Asociado principal en Uría Menéndez
Profesor asociado en la Universidad Pompeu Fabra

SUMARIO

Comentario preliminar

1. Introducción
2. El sector aéreo en cifras
3. Fiscalidad tradicional del sector aéreo
4. Fiscalidad medioambiental del sector aéreo
5. Hacia un impuesto comunitario sobre los billetes de avión
6. ¿Y hacia un impuesto comunitario sobre el queroseno?
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El presente trabajo analiza algunas de las medidas propuestas, en el ámbito de la fiscalidad, para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero producidas por la aviación y, con ello, contribuir a la consecución de los objetivos plasmados en el Acuerdo de París sobre el cambio climático de 2015. Las iniciativas formuladas consisten en la creación de un impuesto armonizado sobre los billetes aéreos y la revisión de la directiva sobre la fiscalidad de la energía que, en su redacción actual, declara exento el queroseno utilizado como carburante en la aviación internacional.

Para ello, se parte del examen del estado actual de la fiscalidad del sector aéreo (principalmente en materia de IVA y de impuestos sobre el combustible), concluyendo que la carga fiscal es baja y que, por tanto, hay margen para introducir estas nuevas figuras. El siguiente paso consiste en analizar cuáles son las tendencias actuales y las tipologías de impuestos medioambientales y, en particular, aquellos que gravan el transporte aéreo.

Finalmente, se desgranar las figuras impositivas planteadas, analizando los referentes de derecho comparado, los problemas jurídicos que se presentan –sobre todo en el ámbito de la revisión de la imposición del queroseno utilizado para aviación– y la manera de intentar superarlos. La Comisión Europea ha mostrado interés en esta materia y en los próximos meses verán la luz propuestas normativas sobre este particular

CONTENIDO

Comentario preliminar

El debate sobre la fiscalidad del sector aéreo parece íntimamente ligado a una crisis económica: justo después del final de la Segunda Guerra Mundial se creó la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI, ICAO en inglés) y se definieron los principios rectores de la aviación internacional; antes de la crisis financiera y económica de 2008 se propuso la creación de nuevos impuestos al sector para financiar el desarrollo; y las propuestas de nuevos impuestos medioambientales sobre el sector llegaron justo antes de la crisis sanitaria de la COVID-19. Dicha pandemia traerá consigo una crisis económica cuyo impacto no se conoce aún pero que ya está afectando de lleno al sector aéreo.

La cotización bursátil de las aerolíneas se desplomó casi un 25 % al inicio del brote, una bajada de 21 puntos porcentuales más respecto a la caída que sufrió durante la crisis del SARS en 2003 (IATA, 2020a), si bien se ha recuperado posteriormente; por otro lado, los operadores afrontan una inminente crisis de liquidez: se prevé un desembolso de 61.000 millones de dólares de efectivo en el segundo trimestre de 2020 (IATA, 2020d). El director general de la IATA solicitó al principio de la crisis medidas de apoyo financiero, consistentes bien en ayudas directas, en préstamos o avales públicos y en incentivos fiscales (IATA, 2020c). Algunos estados, por su parte, han adoptado medidas de apoyo al sector, tales como diferir el pago de las tasas aeroportuarias y de navegación aérea, flexibilizar los plazos de devolución de los billetes cancelados o conceder ayudas públicas (EFE, 2020a).

../..



Juan Ramón Pérez Tena
Ponente TEAR Cataluña
Profesor UAB

SUMARIO

1. Introducción
 2. Prescripción
 - 2.1. Inaplicabilidad de la normativa general
 - 2.2. Suspensión tributaria
 3. Procedimientos de aplicación de los tributos
 - 3.1. Suspensión general no tributaria
 - 3.2. Normativa tributaria de flexibilización procedimental
 - 3.3. Interpretación integradora de las medidas tributarias
 - 3.4. Efectos de una normativa excepcional
 - 3.5. Suspensión del procedimiento y actividad administrativa
 - 3.6. Efectos del incumplimiento del plazo máximo
 4. Procedimiento sancionador
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

La normativa excepcional dictada como consecuencia del estado de alarma, en lo que se refiere a la extinción de la obligación tributaria y al plazo de los procedimientos tributarios, presenta importantes dificultades aplicativas e interpretativas, partiendo de la selección del precepto de aplicación, el exacto cómputo de la suspensión de la prescripción y de los plazos, la aplicabilidad de dicha suspensión y la incidencia que sobre la misma tiene la eventual no paralización de los procedimientos. Dichas cuestiones no se limitan a la duración del estado de alarma, sino que se proyectarán al futuro por bastante tiempo, mientras las obligaciones que se han visto afectadas puedan ser objeto de regularización. El objeto del presente artículo es abordar y proponer una solución a tales problemas interpretativos.

CONTENIDO

1. Introducción

El 14 de marzo de 2020 (Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, BOE del mismo día –RD 463/2020–) entró en vigor el estado de alarma declarado para afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID- 19, estado finalizado en esa primera etapa el 21 de junio de 2020 (Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, BOE de 6 de junio).

Como consecuencia de tal situación de excepcionalidad ha sido dictada en diversos ámbitos una voluminosa normativa –hasta el punto de dar lugar en la página de internet del Boletín Oficial del Estado a una sección de Códigos COVID-19–, si bien la referente al tema que nos ocupa, la prescripción y los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos, no es tan cuantiosa como problemática, pues se trata de un puñado de preceptos dispersos por distintas normas (decretos-leyes y reales decretos) que da lugar a numerosas dudas interpretativas, generadas por diversas causas: una muy deficiente técnica legislativa, que afecta a principios de aplicación normativa básicos como el de especialidad; reiteraciones innecesarias; imprecisiones en el manejo de términos jurídicos de asentada tradición; contradicciones flagrantes, etc.

../..

Koldo Caminos García
Asociado principal de Garrigues

Patxi Arrasate Roldán
Socio de Garrigues

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS CORRECCIONES VALORATIVAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA Y GARANTÍA DE BUEN FUNCIONAMIENTO
- III. CORRECCIONES VALORATIVAS QUE AFECTAN A CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN DIFERENTES TERRITORIOS
- IV. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2020
- V. CONCLUSIONES

RESUMEN

Koldo Caminos y Patxi Arrasate nos sitúan en este artículo en la problemática que ha presentado el reconocimiento del efecto bilateral en los ajustes de valoración en situaciones en las que las entidades vinculadas son contribuyentes sometidos a diferentes normativas tributarias hasta la modificación del Concierto Económico, para situaciones posteriores a 1 de enero de 2018.

En relación con estas situaciones, varias sentencias recientes del Tribunal Supremo enmiendan el criterio manifestado por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Económico Administrativo Central y aportan una solución a situaciones donde, consecuencia de un funcionamiento poco coordinado de las administraciones públicas, se estaba produciendo una clara y antijurídica sobreimposición para determinados contribuyentes.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

En el seno de las actuaciones administrativas en el ámbito Impuesto sobre Sociedades, la administración está facultada para realizar correcciones valorativas en materia de precios de transferencia (también llamadas ajustes de valoración) cuando aprecie que la valoración declarada en una operación entre entidades vinculadas no refleja adecuadamente su valor normal de mercado. Como expondremos a continuación, dichos ajustes no solo afectan a los contribuyentes sobre los que se desarrollan las actuaciones revisoras de forma directa, sino también a las personas o entidades vinculadas que son contraparte de las operaciones cuya valoración se discute.

Piénsese, por ejemplo, en una operación de prestación de servicios entre dos entidades vinculadas en la que la sociedad prestadora refleja un ingreso contable y la sociedad cliente el correspondiente gasto. Un potencial ajuste de valoración que elevase el precio acordado para adecuarlo a su valor real de mercado debería suponer un mayor ingreso para la sociedad prestadora y, correlativamente, un mayor gasto para la receptora. De no ser así, y si no se traslada el efecto de la corrección a la segunda entidad, se generarán distorsiones fiscales en forma de doble imposición.

Pues bien, el reconocimiento de este efecto bilateral en los ajustes de valoración ha sido tradicionalmente problemático. Con mayor incidencia, si cabe, este problema surge en situaciones en las que las entidades vinculadas son contribuyentes residentes en distintos territorios o están sometidas a diferentes normativas tributarias, ya sea a nivel internacional o, como aquí veremos, incluso nacional.

El problema que subyace no es otro que la descoordinación de las administraciones tributarias involucradas y un desarrollo insuficiente de las normas de procedimiento. Aunque estas deficiencias pudieran llegar a ser comprensibles en el ámbito internacional, sin embargo, entendemos que no resultan admisibles cuando las partes afectadas forman parte del sistema tributario de un mismo país, en este caso, España.

En relación con estas situaciones, el Tribunal Supremo ha dictado recientemente varias sentencias (2) (todas ellas de contenido análogo y defendidas por nuestra parte) que han venido a aclarar el tratamiento que los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia tienen para grupos empresariales sujetos a diferentes normativas del Impuesto sobre Sociedades y donde, como consecuencia de ello, existe más de una administración tributaria involucrada.

A nuestro juicio, el interés de estos pronunciamientos del Tribunal Supremo radica en que en ellos se retrata y critica el evidente riesgo y perjuicio para los contribuyentes que puede representar una actuación unilateral o descoordinada de las administraciones tributarias dentro del mismo Estado.

..//..



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

SUMARIO

- ... continuación
- XV.- Base imponible: reglas de valoración de los bienes, derechos y deudas
- XVI.- Base imponible: métodos de determinación
- XVII.- Tasación pericial contradictoria
- XVIII.- Base liquidable
- XIX.- Devengo del impuesto sobre el patrimonio
- XX.- Cuota íntegra. tarifas del impuesto

CONTENIDO

XV.- Base imponible: reglas de valoración de los bienes, derechos y deudas (continuación)

7.- Joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves

En esta regla de valoración, muy influenciada por lo que antiguamente se consideraban bienes suntuarios, esto es bienes relacionados con el lujo, la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio incluye bienes de distinta naturaleza.

Así, se hace referencia a:

- joyas,
- pieles de carácter suntuario,
- automóviles,
- vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos,
- embarcaciones de recreo o de deportes náuticos,
- veleros y
- aviones, avionetas y otras aeronaves.

No contiene la normativa de este Impuesto una definición de lo que debe entenderse por joyas o pieles de carácter suntuario. Para rellenar este concepto se puede acudir al reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece los siguientes conceptos:

— Joyas: objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

También a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se consideran piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

Se exceptúan del concepto de joyas:

- Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.
- Los damasquinados.

— Por otra parte, se consideran de carácter suntuario las pieles sin depilar de armiño, astrakanes, breitschwaz, burunduky, castor, cibelina, cibelina china, cibeta, chinchillas, chinchillonas, garduñas, gato lince, ginetas, glotón, guepardo, jaguar, león, leopardo nevado, lince, lobo, martas, martas Canadá, martas Japón, muflón, nutria de mar, nutria kanchaska, ocelote, osos, panda, pantera, pekan, pisshiki, platipus, tigre, turones, vicuña, visones, zorro azul, zorro blanco, zorro cruzado, zorro plateado y zorro shadow.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Cumplimiento tributario y sostenibilidad

A25



Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

Francisco González Fernández-Mellado
Socio de PwC Tax & Legal

María del Carmen González de Luis
Manager de PwC Tax & Legal

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Sostenibilidad desde un punto de vista corporativo. marco general
- III. Factores de cambio en el ámbito de la fiscalidad
 - 1. Sistema fiscal internacional
 - 2. Digitalización
 - 3. Gobierno corporativo
 - 4. Sostenibilidad
- IV. Gobierno fiscal sostenible
 - 5. ¿Es la fiscalidad un factor relevante para la estrategia de sostenibilidad empresarial?
 - 6. Gobierno Fiscal Sostenible
 - 7. GRI 207- Tax como estándar de reporting fiscal sostenible

CONTENIDO

I. Introducción

El objeto del presente trabajo consiste en analizar el marco conceptual en el que convergen el cumplimiento tributario y la sostenibilidad. Por un lado, delimitaremos el concepto de sostenibilidad dentro del marco empresarial. Por otro lado, expondremos los factores de cambio que están transformando las bases del sistema fiscal internacional. Por último, analizaremos los motivos por los que la fiscalidad desempeña un papel relevante en la definición de la estrategia de sostenibilidad de los grupos empresariales.

II. Sostenibilidad desde un punto de vista corporativo. marco general

El concepto de sostenibilidad guarda una estrecha relación con el de responsabilidad social corporativa (RSC), por lo que es preciso identificar qué se entiende por ambos conceptos.

En primer lugar, la RSC ha de ser analizada desde diferentes dimensiones, en concreto desde la ética empresarial y desde el plano de gobierno corporativo, como se examina a continuación.

Las teorías sobre el alcance de la responsabilidad social corporativa (RSC) han evolucionado durante las últimas décadas, desde una situación de atención primaria en torno a la generación de valor para los accionistas (shareholders) y la responsabilidad económica asociada, hacia una concepción más amplia tomando en consideración a todas las partes interesadas (stakeholders), hacia responsabilidades económicas, sociales y ambientales.

Por un lado, Milton Friedman (1970) (1) argumentaba que la única responsabilidad que los directivos empresariales debían tener es generar riqueza y maximizar los beneficios para los accionistas dentro de los marcos legales establecidos, por encima de todos los demás objetivos. Friedman defendía la idea de que una empresa no debía ser «socialmente responsable» para la sociedad, pues su única preocupación debía centrarse en aumentar sus beneficios.

Esta concepción ha ido incorporando nuevos factores en las últimas décadas, acogiendo la teoría de Freeman (1984) (2), que asevera que, junto a los intereses legítimos de los accionistas, han de tenerse en consideración otros grupos de interés entendiendo por tales «aquellos individuos o grupos de individuos que pueden verse afectados por las actividades de la empresa y que, a su vez, pueden ellos afectar a la propia empresa con sus acciones».

..//..

José Luis Silvestre
Inspector de Finanzas
Hacienda Foral de Bizkaia (jubilado)

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR PREVIA SOLICITUD DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

ALCANCE DE LAS ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

REGULACIÓN DEL ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN EN EL RITTHB

CITACIÓN PARA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

INCUMPLIMIENTO DEL DEBER PERSONACIÓN Y SUPUESTO INCOMPARECENCIA REITERADA

SUSTITUCIÓN DE ACTUARIOS

LA ABSTENCIÓN Y LA RECUSACIÓN

EFFECTOS DEL INICIO DE LAS ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

REALIZACIÓN DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS MEDIANTE VIDEOCONFERENCIA O POR VÍA TELEMÁTICA

A MODO DE CONCLUSIÓN

RESUMEN

El autor aborda el estudio de los aspectos relevantes del inicio y alcance del procedimiento de comprobación e investigación. Analiza primeramente, la iniciación del procedimiento, destacando aspectos como la citación o personación del actuario, los derechos y obligaciones del obligado tributario, las notificaciones tributarias y las diferentes formas de iniciación. A continuación se centra en el alcance de las actuaciones, tengan carácter parcial o general, en las liquidaciones provisionales o definitivas a que puedan dar lugar y en el alcance del procedimiento de comprobación e investigación, detallando diversas cuestiones.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

El procedimiento de comprobación e investigación es el más importante y característico de los procedimientos de inspección. Tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se ha de proceder, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

La comprobación consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a verificar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios centrando su atención en los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en dichos documentos.

La investigación es el ejercicio de las funciones administrativas que tienen como finalidad indagar en los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para averiguar los que sean ignorados por la Administración y tiene como finalidad descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Se trata, por tanto, de averiguar si el obligado tributario ha presentado todas las declaraciones y autoliquidaciones exigidas por la normativa tributaria aplicable, determinar si son veraces y completas, y practicar, en su caso, las liquidaciones oportunas para regularizar la situación tributaria de aquel.

La regulación de este procedimiento de inspección es extensa en la Norma Foral 2/2015, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante NFGT) y, sobre todo, en el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante RITTHB), aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 29 de enero.

../..



Isaac Merino Jara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

A lo largo del 2020 como consecuencia del COVID-19 se ha restringido la movilidad y se han producido confinamientos, incluso se han cerrado temporalmente las fronteras.

El pasado 3 de abril la OCDE publicó un documento sobre el impacto de la crisis del COVID-19 y la interpretación de las disposiciones de los Convenios para evitar la Doble Imposición, esencialmente, las relativas a la residencia fiscal de las personas físicas y de las empresas, los establecimientos permanentes y los trabajadores fronterizos.

Cuando se publicó el documento algunos países ya habían adoptado medidas en relación con esta cuestión, tal es el caso de Reino Unido, Irlanda o Australia, algunos más lo han hecho después.

El documento contiene una serie de recomendaciones sobre la interpretación y aplicación de mencionadas disposiciones por los Estados miembros teniendo en cuentas las excepcionales circunstancias derivadas del COVID-19.

Si ya de por sí las cuestiones apuntadas tienen un componente factico importante con carácter general, el mismo se incrementa con la pandemia que todavía atravesamos, partiendo de la base de la determinación de la residencia fiscal se basa, fundamentalmente, en la presencia física. El incremento del teletrabajo ha puesto sobre la mesa un problema apenas abordado. Es una realidad a la que hay que dar respuestas sin demora. Al igual que resulta complicado determinar la localización de las operaciones comerciales como consecuencia de la globalización de la economía, la determinación de la residencia fiscal de directivos y trabajadores de las empresas también se verá muy afectada por la extensión del teletrabajo.

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE dispone que, con carácter general, la residencia fiscal se determina por la legislación interna de los Estados que suscriben un Convenio de Doble Imposición siguiendo sus directrices. Efectivamente, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Aunque en otras cuestiones relacionadas con el COVID-19 se han introducido cambios normativos, en esta materia no ha sido así, de ahí que no cause ninguna extrañeza la respuesta dada por la consulta de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2020 (V1983-20) formulada por un matrimonio de residentes fiscales en Líbano, quienes llegaron a España en enero de 2020 para un viaje de tres meses pero que, debido al estado de alarma, no habían regresado, al tiempo de presentar el escrito de consulta (primeros de junio) a su país. Tales residentes no reciben renta en España y habitualmente pasaban menos de 6 meses al año en España. Lo que dichos residentes preguntaban es si los días pasados en España durante el estado de alarma no se contabilizan a efectos de determinar la residencia fiscal en España.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Como señala la Dirección General de Tributos, según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurran alguno de los siguientes criterios:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal (como es el caso, del Líbano), la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la persona física en cuestión será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio español.

La residencia fiscal en España se determina en cada período impositivo, el cual coincide con el año natural, salvo el caso de fallecimiento del contribuyente.

..//..



Juan Pedro Velázquez-Gaztelu

RESUMEN

Las discrepancias entre el Gobierno central y la Comunidad de Madrid en materia de impuestos ponen de relieve visiones opuestas del estado de bienestar.

CONTENIDO

Pocos debates despiertan pasiones tan encendidas como el de los impuestos. Si a ello le agregamos la cuestión territorial y la vieja rivalidad entre Cataluña y la Comunidad de Madrid, la polémica está servida. El último episodio viene cargado de demagogia, palabras gruesas y medias verdades.

A punto de concluir el funesto 2020 y en puertas de las elecciones al Parlament de Catalunya, previstas para el 14 de febrero, la negociación de los Presupuestos Generales del Estado reabrió las diferencias entre comunidades autónomas en materia de impuestos. Como contrapartida a su apoyo a las cuentas públicas, Esquerrà Republicana de Catalunya (ERC) desveló que había arrancado al Gobierno de coalición PSOEUnidas Podemos el compromiso de avanzar hacia una mayor armonización fiscal entre los territorios y acabar con lo que el portavoz de la formación independentista en el Congreso de los Diputados, Gabriel Rufián, calificó de "paraíso fiscal" de Madrid.

Las palabras de Rufián desataron una airada reacción de la presidenta madrileña, Isabel Díaz Ayuso, quien prometió que hará todo lo posible, incluyendo un recurso al Tribunal Constitucional, por frenar cualquier intento de subir los impuestos a los madrileños. En su papel de abanderada del neoliberalismo y látigo del Gobierno central, Díaz Ayuso aseguró que no permitirá que se toquen los bolsillos a los madrileños para pagar "la corruptela al independentismo" y que será "la peor pesadilla" de quienes quieran "robar" a sus conciudadanos. Su consejero de Hacienda, Javier Fernández-Lasquetty, no pierde ocasión para calificar de "infierno fiscal" la situación en otras comunidades autónomas, entre las que se encuentra —aunque sin señalarla explícitamente— Cataluña.

Zapatero, Rajoy y Aguirre

En el centro de la polémica está el impuesto sobre el patrimonio, que grava la riqueza de las personas y del que están exentos todos los residentes en la Comunidad de Madrid sin importar su nivel de renta. El Ejecutivo de José Luis Rodríguez Zapatero eliminó el impuesto a nivel estatal en 2008, pero lo recuperó en vísperas de las elecciones de generales de 2011 para dar una baza electoral al candidato socialista Alfredo Pérez Rubalcaba. Para sorpresa de muchos, el vencedor de los comicios, Mariano Rajoy, lo mantuvo una vez instalado en La Moncloa. Fue entonces cuando el Gobierno regional de Madrid, presidido por Esperanza Aguirre, comenzó a bonificarlo al 100% para que ningún madrileño tuviera que pagarlo.

Miguel Sebastián, profesor de Economía de la Universidad Complutense y exministro de Industria con Rodríguez Zapatero, opina que es tan injusto señalar a Madrid como "paraíso fiscal" por no cobrar el Impuesto sobre el Patrimonio como acusar a Cataluña de ser un "infierno fiscal" por tener una presión tributaria más alta. Sebastián es partidario de eliminar por completo el impuesto sobre el patrimonio, que no existe en ningún otro país de la UE. Sebastián afirma que se trata de un tributo "arcaico" que desincentiva el ahorro y somete a una doble imposición a aquellos contribuyentes obligados a tributar por un dinero por el que ya tributan en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

Nueva reforma

El Gobierno de coalición PSOEUnidas Podemos tiene previsto formar en las próximas semanas una comisión de expertos para preparar una amplia reforma fiscal que incluya, entre otras cuestiones, una mayor armonización entre las comunidades autónomas. Además del impuesto sobre el patrimonio, también se revisarán el de sucesiones y donaciones y el de transmisiones patrimoniales, todos ellos cedidos a las comunidades autónomas por el Estado. El debate sobre esos tributos correrá paralelo a la reapertura de las negociaciones sobre un nuevo sistema de financiación autonómica, que caducó en 2014.

El objetivo del Gobierno es impedir que un territorio pueda bajar los impuestos de su competencia más allá de un mínimo o subirlos por encima de un techo determinado. Ello obligaría, invariablemente, a la Comunidad de Madrid a subir su impuesto sobre el patrimonio para acercarlo al del resto de los territorios, de ahí el enfado de sus gobernantes.

Madrid, que deja de ingresar unos 1.000 millones por no cobrar ese impuesto, es también el territorio en el que se paga menos IRPF. En línea con su concepción liberal de la política económica, el Gobierno regional asegura que cobrar menos impuestos deja en manos de los ciudadanos la decisión de cómo gastar su dinero e impulsa el ahorro, la inversión y el crecimiento económico. El argumento del Ejecutivo central y de las comunidades gobernadas por el PSOE, con la Comunidad Valenciana a la cabeza, es que Madrid se puede permitir una presión fiscal más baja que las demás porque el nivel de renta de sus ciudadanos es más alto y porque allí tienen su sede muchas de las grandes empresas nacionales y extranjeras. Es el llamado efecto capitalidad, de cuya existencia dudan algunos expertos. Además, los partidarios de la armonización fiscal sostienen que la laxitud de la política fiscal madrileña atrae "deslocalizaciones ficticias": gente con dinero que se empadrona en Madrid para pagar menos impuestos pero sigue residiendo en su comunidades de origen.

..//..



Ariadna Trillas Fonts
Ex responsable de Economía de El País Catalunya
Ex directora adjunta del diario Ara

RESUMEN

En Escocia, tampones, compresas y copas menstruales serán gratuitas. En España, la rebaja del IVA del 10% al 4% sobre estos productos se aparca.

CONTENIDO

En Escocia, tampones, compresas y copas menstruales serán gratuitas. En España, la rebaja del IVA del 10% al 4% sobre estos productos se aparca.

Aunque cada persona es un mundo, las mujeres pasan aproximadamente con la regla un periodo equivalente a entre cinco y seis años de su vida, considerando que suelen menstruar entre 35 y 40 años. ¿Cuántos tampones, compresas, protegeslips o las más ecológicas copas menstruales pueden llegar a comprar por circunstancias biológicas a lo largo del tiempo? Los cálculos, necesariamente aproximados, sobre el dinero que estos productos higiénicos cuestan a las mujeres, partiendo de una duración media del período de cuatro a cinco días, pueden llegar a alcanzar los 8.000 euros, según la plataforma Provoquemos un cambio, partidaria de aplicar un impuesto sobre el valor añadido (IVA) superreducido a estos productos.

Pese a que la Comisión Europea permite flexibilidad desde 2007 para bajar el IVA que soportan, cerca de la mitad de los Estados miembros no lo han tocado. En algunos casos, como el de Hungría o el de Dinamarca, a los tampones y las compresas se les aplican los tipos impositivos más elevados (el 27% y 25%, respectivamente).

En los últimos años, la presión social, y especialmente la ejercida por los movimientos feministas, ha logrado descensos importantes del IVA sobre los productos higiénicos para mujeres. En Alemania, por ejemplo, pasó en 2020 del 19% al 7%. Hace tres años, Bélgica lo rebajó del 20% al 6%. Países vecinos como Francia aplican un 5,5%. El único país de la UE que aplica un 0% de IVA es Irlanda, porque la exención fiscal era previa a la normativa europea, aunque más allá de Europa tampoco aplican impuestos otros países, entre ellos Kenia, Canadá, Australia, Colombia, India y Nicaragua y varios Estados de EE UU.

Sin IVA 'superreducido'

En el IVA hay tres tipos impositivos posibles: el llamado general, del 21%, como el que se aplica al tabaco; el denominado reducido, del 10%, que grava productos como los insecticidas y bienes como las plazas de garaje, y el considerado superreducido, del 4%, que se aplica a artículos básicos como el pan. En España, sobre estos productos íntimos se aplica el 10%, salvo en Canarias, donde su condición insular le permitió suprimir el tributo regional para productos de higiene femenina hace ya dos años.

El Gobierno de coalición que preside Pedro Sánchez se había comprometido a reducir el IVA sobre estos productos desde el actual 10% al 4%. Este cambio llegó a plasmarse en el fallido proyecto de Presupuestos de 2019, donde la merma recaudatoria se estimó entonces en 18 millones de euros. Sin embargo, en los actuales Presupuestos Generales del Estado no se incluye. Lo corrobora el Ministerio de Hacienda, que, preguntado al respecto, precisa: "En el proyecto se contempla una serie de ajustes fiscales concretos", y que la ministra María Jesús Montero ha comentado en numerosas ocasiones que será necesaria una reforma de calado, en profundidad, del sistema tributario, y, cuando se afronte la reforma fiscal global, ya se estudiará qué incluirá.

Las organizaciones de consumidores, de la OCU a Facua, vienen reivindicando la rebaja para un tipo de productos que no hay opción de no utilizar.

El ahorro de una rebaja al 4% por cada producto parece muy pequeño, pero es acumulativo. El pasado 17 de diciembre, una caja de una de las marcas de tampones compactos más conocidas, Tampax, con 22 unidades para un flujo regular, valía en el supermercado Condis online 3,59 euros. Aplicándole un IVA del 4%, el ahorro por caja sería de 22 céntimos. ¿Es esta la cuestión?

Para el Parlamento escocés, no. Y no porque los fabricantes puedan seguir cobrando lo mismo por sus productos —es decir, de facto subir el precio— al margen de la eventual rebaja fiscal. En el combate contra la llamada "pobreza del periodo", las escocesas dejarán de pagar por la adquisición de copas menstruales, tampones y compresas.

../..



Miguel Pérez Campos
Abogado, Uría Menéndez

Luis Suárez de Centi Martínez
Abogado, Uría Menéndez

SUMARIO

- I. Introducción y contexto histórico
- II. Beneficios fiscales aplicables en el ITP y AJD en relación con las VPO
- III. Beneficios fiscales aplicables en el IVA en relación con las VPO

RESUMEN

A lo largo de la historia reciente, el legislador español ha aprobado una serie de beneficios fiscales vinculados a la adquisición de viviendas de protección oficial en su preocupación por satisfacer las necesidades de vivienda de la población. Particular relevancia tienen los beneficios fiscales en la tributación indirecta aplicable a todo el proceso productivo de las viviendas de protección oficial y a sus equivalentes autonómicos. Además de realizar un breve desarrollo histórico de los beneficios fiscales aplicables en España en relación con este tipo de viviendas, el presente trabajo analiza la situación actual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, haciendo especial hincapié en el carácter objetivo de las exenciones aplicables en este último impuesto.

CONTENIDO

I. Introducción y contexto histórico

Como consecuencia de la revolución industrial, a finales del siglo XIX surge en el mundo desarrollado la denominada cuestión social habitacional, esto es, la preocupación pública por las dificultades relacionadas con la vivienda vinculadas con la nueva clase obrera emergente. Ese problema se reflejaba fundamentalmente en la escasez de alojamiento para las masas trabajadoras y en la insalubridad de las viviendas existentes.

España no es ajena a esa problemática, y ya a principios del siglo XX (con la promulgación de la Ley de Casas Baratas de 1911, primera norma que aborda el problema de la vivienda en nuestro país) el Estado empieza a desarrollar una política de vivienda, implementando una serie de ayudas (beneficios fiscales, financiación con préstamos a bajo interés o subvenciones oficiales) con el fin de facilitar el acceso a la vivienda a las clases más desfavorecidas. Esa Ley ya incluye una serie de reducciones fiscales (uno de los pilares de la política pública de vivienda junto con las ayudas directas), que se pueden resumir en las siguientes: (i) exención del pago del impuesto de constitución o modificación de sociedades para construcción, alquiler o venta de casas baratas o de crédito para casas baratas; (ii) exención de derechos reales y de varios timbres para emisiones de obligaciones de cooperativas para la construcción de casas baratas en determinadas circunstancias; (iii) exención del pago de contribución en relación con casas baratas durante veinte años ampliables; (iv) exención del pago del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes («IDR y TB», antecesor histórico del actual impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados —«ITP y AJD»—) en la transmisión mortis causa de casas baratas bajo determinados requisitos; o (iv) exención del pago del IDR y TB en los contratos para adquisición de terrenos, compraventa o arrendamiento de casas y expedientes de expropiación forzosa para construir casas baratas. Salvando las distancias asociadas al momento histórico y al sistema tributario vigente en cada momento, ese régimen inicial de reducciones fiscales en impuestos indirectos vinculados a actividades relacionadas con «viviendas protegidas» no difiere mucho del régimen vigente en la actualidad en el artículo 45.I.B.12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («Ley del ITP y AJD»).

Más adelante, se conceden nuevos beneficios y ayudas (en normas como la segunda Ley de Casas Baratas de 1921 o el Real-Decreto Ley de 1925 relativo a la construcción de casas económicas destinadas a la clase media) que evolucionan hasta la aprobación, ya en pleno régimen franquista, de la Ley de 19 de abril de 1939, que establece un régimen de protección a la vivienda de renta reducida y crea un Instituto Nacional de la Vivienda («INV»), encargado de su aplicación. Esta norma supone el germen del sistema de viviendas de protección oficial («VPO») (1) en España (un sistema de vivienda social muy particular que, a diferencia del aplicable en otros países de nuestro entorno, fomenta la propiedad frente al alquiler), ya que crea el INV, órgano encargado de formular, ejecutar y controlar el desarrollo de los planes de construcción de viviendas protegidas en España, y establece los parámetros esenciales para fijar el valor máximo de las viviendas protegidas y el límite máximo de los alquileres que pudieran ser autorizados en relación con ellas. Desde la creación del INV, se han sucedido doce planes de vivienda en España, desde el Plan Nacional de Vivienda 1956-1960 hasta el actual Plan Estatal de Vivienda 2018-2021, que han ido trazando las líneas maestras de la política de vivienda en España.

..//..



Santiago Ramón Martínez Argüelles
Profesor Titular de Economía Aplicada
Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA FINANCIACIÓN DIRECTA DEL ESTADO A LA IGLESIA EN EL ACUERDO DE 1979
3. LOS PRINCIPALES ELEMENTOS QUE CONFIGURAN LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA
4. LA GESTIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA
5. LA MEMORIA JUSTIFICATIVA PRESENTADA POR LA IGLESIA Y LA ACTIVIDAD DEL ESTADO EN TORNO A ELLA

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Después de cuatro décadas de vigencia del Acuerdo para asuntos económicos del Estado con la Santa Sede, este trabajo pretende realizar una lectura actualizada del mismo, prestando especial atención a las implicaciones en la gestión económico-financiera del mecanismo de asignación tributaria, diseñado para canalizar la colaboración económica del Estado al sostenimiento de la Iglesia católica. El análisis realizado ha puesto de manifiesto que la actuación de la Administración se limita a la entrega anual a la Iglesia de los importes correspondientes a la asignación tributaria. La Administración no ha atendido, en la práctica, otras obligaciones que también se derivan del propio Acuerdo. En concreto, no verifica que la colaboración económica aportada por el Estado se destina a fines religiosos, no comprueba que su uso se ajusta a la normativa europea de ayudas de Estado, no evalúa el avance en el objetivo de autofinanciación asumido por la Iglesia en el Acuerdo o no realiza actividad alguna respecto a la memoria justificativa que anualmente presenta la Iglesia. En definitiva, una gestión eficiente de los recursos públicos y respetuosa con la integridad de las obligaciones asumidas por el Estado exige que la Administración cumpla con todos los compromisos que se derivan tanto del Acuerdo como del resto de la normativa aplicable, ya sea nacional o europea. Alternativamente, dar cobertura jurídica a la situación actual requeriría una adecuación del Acuerdo.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

La colaboración económica de los estados con las confesiones religiosas es habitual y la experiencia internacional así lo corrobora; pero los modelos son variados y el marco legal que los respalda responde a las razones históricas y culturales de cada país. El apoyo económico se articula a través tanto de ayudas indirectas (exenciones y beneficios fiscales) como de ayudas directas a las confesiones. En el caso español, esta última modalidad se concreta en dos mecanismos: por un lado, la ayuda directa a la Iglesia católica que se instrumenta a través de la asignación tributaria; por otro lado, las ayudas directas a las confesiones religiosas minoritarias que se materializa en las convocatorias de subvenciones que, desde 2005, viene realizando la Fundación Pluralismo y Convivencia. Según se recoge en el informe 1377 del Tribunal de Cuentas relativo a la colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas, en 2017 el importe de la asignación tributaria a la Iglesia fue de 264.533.456,60 euros, mientras que las ayudas concedidas a las confesiones minoritarias fueron de 901.164 euros.

La asignación tributaria a la Iglesia se rige por el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos (en adelante, el Acuerdo) que fue suscrito en 1979. Desde entonces, la aplicación del Acuerdo ha tenido que adaptarse a los muchos cambios normativos que han modulado su importancia, hasta el punto de que ha sido parcialmente desplazado por otras normativas, como la de mecenazgo, que han extendido a otras entidades algunos de los beneficios de los que disfrutaba sólo la Iglesia. En la actualidad, la relevancia práctica del Acuerdo se circunscribe esencialmente a la regulación del mecanismo de asignación tributaria, que consiste en que el Estado transfiere a la Iglesia un porcentaje (desde 2007 es el 0,7%) de la cuota del IRPF de los contribuyentes que en su declaración anual de renta optan por que el Estado entregue a la Iglesia esa parte de sus impuestos.

La asignación tributaria es singular por muchas razones. La más llamativa es que, a pesar de desarrollarse en el marco de la colaboración del Estado con las confesiones religiosas prevista en el artículo 16.3 de la Constitución Española, sólo se aplica a la Iglesia católica y no al resto de credos con los que el Estado ha alcanzado acuerdos. Pero también llama la atención porque el otro gasto respecto al que los contribuyentes pueden decidir si quieren destinar una parte de su cuota tributaria es la asignación tributaria para fines sociales, que es introducida por el legislador precisamente como alternativa a la asignación a la Iglesia. Otra singularidad es su tratamiento contable y presupuestario, puesto que la asignación tributaria a la Iglesia se registra como el único ingreso negativo de los Presupuestos Generales del Estado.

../..



María Bertrán Girón
Prof. Derecho Financiero y Tributario
Universidad Loyola Andalucía
Sevilla

SUMARIO

- I. Presentación
- II. Las actuaciones de requerimiento de información y su relación con la posible concatenación de procedimientos ¿Posible quiebra del principio de seguridad jurídica?
- III. Uso adecuado de los procedimientos de gestión. Nulidad de pleno derecho en caso de contravención (art.217.e LGT)
- IV. Los efectos preclusivos del procedimiento de comprobación limitada
- IV. La regularización íntegra como manifestación del principio de buena administración. Su aplicación a los procedimientos de gestión tributaria
- V. La suspensión y extensión de plazos en la normativa aprobada por la COVID-19
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

RESUMEN

Casi veinte años después de la aprobación de la Ley General Tributaria, nos planteamos revisar ciertos aspectos de los procedimientos de aplicación de los tributos cuya deficiente regulación ha supuesto una cierta quiebra de los principios de seguridad jurídica, buena administración y confianza legítima.

En el presente artículo, se ponen de manifiesto determinados problemas prácticos en el ámbito de los procedimientos de gestión que necesitan estudio y revisión, partiendo para ello de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo, proponiendo en su caso posibles reformas legislativas. En concreto, analizaremos las actuaciones de requerimiento de información desarrolladas con carácter previo a un procedimiento de comprobación y su falta de consecuencias jurídicas en la posible concatenación de plazos de los subsiguientes procedimientos; la importancia del uso adecuado de los procedimientos de gestión, so pena de incurrir en motivo de nulidad de pleno derecho (art.217.e LGT); la concreción de los efectos preclusivos del procedimiento de comprobación limitada y, la llamada regularización íntegra o completa. Además, atendiendo al momento en el que se redactan estas líneas, hemos considerado oportuno realizar un estudio de las normas que afectan a los procedimientos tributarios aprobadas tras la declaración del estado de alarma por la situación generada por la COVID-19, en un intento de anticipación a los eventuales problemas que pueden derivarse de la misma.

CONTENIDO

I. PRESENTACIÓN

La Ley General Tributaria (en adelante LGT) supuso una clara apuesta por la regulación de las facultades de los órganos de gestión y las actuaciones y procedimientos llevados a cabo por estos. Frente a casi una ausencia de referencia específica en la LGT 1963, la ley 58/2003, y en la misma línea su reglamento de desarrollo, quiso dar una respuesta regulatoria casi obsesiva, debido al grado de detalle y minuciosidad en la regulación. En nuestra opinión, esta regulación puede resultar en ocasiones innecesaria ya que da cobertura procedimental a todo tipo de actuaciones, incluso algunas que no lo requieren. Casi veinte años después de su aprobación y, sin haber sufrido la LGT en el ámbito de gestión apenas alguna reforma¹⁾, consideramos oportuno reflexionar sobre diversas cuestiones que, si bien fueron apuntadas como posibles puntos débiles de aquella regulación²⁾, hoy están generando una serie de problemas prácticos que nos llevan a plantearnos la revisión de algunos aspectos de la aplicación de los tributos por estos órganos. Problemas que, a nuestro juicio, pueden suponer vulneraciones de principios como la seguridad jurídica, y sus consecuencias o derivaciones como son la buena fe, la confianza legítima³⁾ o la buena administración⁴⁾. Nos encontramos ante principios que pueden parecer muy amplios desde su formulación, de hecho el propio concepto de seguridad jurídica, como se ha afirmado, se caracteriza por una evidente indefinición⁵⁾, pero que sin duda encuentran manifestaciones concretas en el desarrollo de las actuaciones y los procedimientos tributarios y, en concreto, en los de gestión. Como se puso de manifiesto en la Declaración de Granada, en la actualidad "se está produciendo un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica, fruto en muy buena parte del abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de nuestro Derecho Tributario"⁶⁾.

..//..



Aurora Ribes Ribes
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

SUMARIO

- I. El nuevo modelo relacional entre la administración tributaria y los contribuyentes: la cultura del "compliance" tributario
- II. El uso de las nuevas tecnologías en el ámbito del "compliance" tributario
- III. Los métodos de justicia predictiva en el derecho tributario
- IV. Valoración final
- IV. Bibliografía

RESUMEN

El modelo de cumplimiento cooperativo instaurado entre la Administración y los contribuyentes resulta claramente beneficiado por la irrupción expansiva de la inteligencia artificial, que se proyecta tanto en las políticas de "profiling taxpayers" desarrolladas por la Administración -a través de métodos predictivos de análisis de datos bien con fines de control fiscal, bien para incrementar el grado de cumplimiento voluntario de los contribuyentes-, como en las sofisticadas herramientas susceptibles de integrarse en los sistemas de gestión de riesgos fiscales al servicio de los contribuyentes.

No obstante sus indudables ventajas en el ámbito del tax compliance, las soluciones de inteligencia artificial plantean dudas acerca del adecuado respeto de los derechos fundamentales -en especial, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la protección de datos de carácter personal-, tal y como han revelado algunas experiencias de Derecho comparado. A través del presente trabajo se pretende efectuar una aproximación a esta realidad, analizando los pros y contras de estas poderosas herramientas, cuyo uso exige una adecuada regulación legal que, a nuestro juicio, debería primar la ética y salvaguardar los derechos de las personas, como valor nuclear prevalente, en la línea propugnada por la Unión Europea.

CONTENIDO

I. EL NUEVO MODELO RELACIONAL ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES: LA CULTURA DEL "COMPLIANCE" TRIBUTARIO

A lo largo del desarrollo del Derecho Financiero y Tributario, la evolución de la relación jurídico-tributaria ha conocido, ciertamente, distintas etapas, que algunos autores enmarcan de forma gráfica en el denominado "movimiento pendular", tendente al refuerzo de las potestades administrativas, unas veces, y a la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, en otras ocasiones.

Sin embargo, auspiciado desde instancias internacionales e implementado fundamentalmente a través de instrumentos de soft law, de un tiempo a esta parte se aprecia un cambio de enfoque, en base al cual el acento no se pone ya en las posiciones legales de las partes, sino en su actitud en la aplicación de los tributos.

Frente al "movimiento pendular" orientado a reforzar la posición de una parte en detrimento de la otra, se intenta ahora configurar una relación de cooperación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes que, de algún modo, podría servir para superar la tensión tradicionalmente existente entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria. Se trata de reestablecer un clima de mutua confianza entre la Administración y el contribuyente, con frecuencia roto debido a la aparición de conflictos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Este cambio de paradigma encuentra sus antecedentes más inmediatos en distintos trabajos, liderados principalmente por la OCDE, que toman como punto de partida la Declaración de Seúl de 2006 del Forum on Tax Administration (FTA) de la citada organización internacional, secundada con posterioridad por el Seminario de la International Fiscal Association (IFA) celebrado en Boston en 2012. Especial relevancia presenta, asimismo, el informe elaborado por la OCDE en 2013, "Co-operative Compliance: A framework-From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", que junto a los anteriores establece las líneas maestras por las que ha discurrido la construcción de la relación cooperativa hasta nuestros días.

El fundamento de este cambio de filosofía no radica sino en el contexto fiscal actual, caracterizado por la lucha contra la planificación agresiva, lo que explica que en su origen la "enhanced relationship" (relación mejorada/reforzada) -sustituida después por la relación cooperativa y que hoy se identifica en su versión más desarrollada con el compliance tributario- se concibiera exclusivamente respecto a las grandes empresas.

..//..

**Administrazi-
Doktrina**

**Doctrina
Administrativa**

D01



La entidad consultante despidió a un empleado en febrero de 2018, el despido fue calificado como despido improcedente y la indemnización disfrutó de la exención contemplada en el artículo 7e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El 14 de septiembre de 2020 la consultante volvió a contratar al empleado.

Tratamiento fiscal por el IRPF de la indemnización por despido en el supuesto planteado. Obligaciones de la empresa. Retenciones a cuenta del IRPF.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3297-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
06/11/2020
LIRPF, 35/2006, Arts. 7 e), 99 y 101.
RIRPF, RD 439/2007, Arts. 1, 73.1 y 74 y ss.

CONTENIDO

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

"Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

(...)."

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

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

El precepto reglamentario alude al hecho en sí de que se produzca una nueva contratación del trabajador despedido o cesado en las condiciones expuestas (que se trate de la misma empresa u otra vinculada y que se efectúe dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido o cese) sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato, es decir, resulta indiferente tanto su duración como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional.

En el caso que nos ocupa y de acuerdo con el contenido de los hechos anteriormente mencionados, la entidad consultante despidió a un trabajador en febrero de 2018 y lo volvió a contratar el 14 de septiembre de 2020. Por tanto el nuevo contrato tiene lugar dentro del plazo de tres años siguientes al despido, y resulta de aplicación la presunción contemplada en el artículo 1 del Reglamento del Impuesto.

En todo caso debe precisarse que la prestación de servicios dentro del citado plazo de tres años constituye una presunción, que admite prueba en contrario, de la inexistencia de una real efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa, requisito imprescindible para el mantenimiento de la exención. En consecuencia, el consultante podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta, por la naturaleza y características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación.

Por todo lo expuesto, si no queda acreditada la efectiva desvinculación del trabajador despedido, éste deberá incluir el importe de la indemnización en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018.

En relación con la obligación de practicar retenciones a cuenta del Impuesto, el artículo 99 de la Ley del Impuesto y, en lo que respecta al cálculo de las retenciones del trabajo, en los artículos 80 y siguientes del Reglamento.

Por lo que se refiere a las retenciones a practicar sobre las indemnizaciones por despido o cese cuando no se llega a producir la real efectiva desvinculación, es criterio de este Centro Directivo entender que no procede la retención, salvo que el momento del pago de las mismas ya puede derivarse que no se ha producido la mencionada desvinculación, situación que no parece producirse en el supuesto consultado, y ello atendiendo a lo dispuesto en el artículo 78 del Reglamento que en su apartado 1 establece que: "Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes".

Reanudada la relación laboral, la consultante deberá practicar retención a cuenta del Impuesto de acuerdo con el procedimiento general previsto en el artículo 80 del Reglamento.

D02



La entidad consultante está tramitando un Expediente de Regulación de Empleo y se plantea crear una bolsa de trabajo, de forma en que los trabajadores despedidos puedan reincorporarse a la plantilla en caso de necesidades de personal, reincorporaciones que se prevén de corta duración (interinidades o contratos temporales) y en cualquier caso una vez hayan transcurrido un mínimo de 3 meses desde la efectividad del despido. despido, contemplada en el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de contratación en un corto periodo de tiempo de un empleado previamente despedido.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3300-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
06/11/2020
LIRPF, 35/2006, Art. 7 e).
RIRPF, RD 439/2007, Art. 1.

CONTENIDO

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

"Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

(...)."

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

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

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

En el caso que nos ocupa, la entidad consultante manifiesta que está tramitando un Expediente de Regulación de Empleo y se plantea crear una bolsa de trabajo, para que los trabajadores despedidos puedan reincorporarse a la plantilla en caso de necesidades de personal, que se prevén de corta duración (interinidades o contratos temporales) y en cualquier caso una vez hayan transcurrido un mínimo de 3 meses desde la efectividad del despido, por lo que en el supuesto consultado se presumirá que no se da dicha desvinculación siempre y cuando la prestación de los servicios se produzca en el plazo de los tres años siguientes al despido.

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

En todo caso debe precisarse que la prestación de servicios dentro del citado plazo de tres años constituye una presunción, que admite prueba en contrario, de la inexistencia de una real efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa, requisito imprescindible para el mantenimiento de la exención. En consecuencia, el consultante podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta, por la naturaleza y características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación.

..//..

D03



El padre de la consultante tiene la intención de donar una cantidad de dinero a su hija, la consultante, residente fiscal en Holanda. La donación se realizará mediante el traspaso del dinero desde una cuenta del donante, situada en Zaragoza desde hace más de 5 años, a una cuenta de la donataria situada en territorio español en una sucursal de un banco holandés. Tributación de la operación y órgano gestor del procedimiento

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3313-20
SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
06/11/2020
Ley 22/2009 art. 32. Ley 29/1987 arts. 3, 5, 7, DA2ª

CONTENIDO

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD– establece lo siguiente:

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».

(...)”

“Artículo 5. Sujetos pasivos.

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

(...)

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

(...)”

“Artículo 7. Obligación real.

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

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

La disposición adicional segunda de la LISD dispone lo siguiente en su apartado Uno.1:

“Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

../..

D04



El consultante ha recibido de su padre una cantidad dineraria en concepto de préstamo en marzo de 2020. La devolución del préstamo se ha realizado este mismo año. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3317-20
G de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
06/11/2020
TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7-1-B), 8-d), 45-I-B)-15 y 51-1

CONTENIDO

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos."

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por otra parte, el artículo 8 del mismo texto legal recoge en su apartado d) que:

"Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

d.) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario."

No obstante lo anterior, el artículo 45 del TRLITPAJD establece que:

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

(...)

B. Estarán exentas:

(...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolso al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios."

De los preceptos expuestos se deriva que los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar concedido por un padre a su hijo, estará sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponible, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

../..

D05



La consultante es una fundación encargada de la organización de un festival internacional de teatro. Ha suscrito un contrato de patrocinio con el Instituto de la Mujer con el objeto de realizar una actividad para dar protagonismo a la figura femenina. A cambio de la aportación dineraria percibida de dicho Instituto, la consultante se compromete a colaborar en la publicidad del mismo. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3304-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
06/11/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.14º y 20.Tres

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), dispone que "estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

"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.

(...)

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.

(...)."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios 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 mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

De lo anterior se deriva que la fundación consultante tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en su actividad.

2.- De conformidad con el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

..//..

D06



Una entidad mercantil que se dedica a la explotación de una cadena de supermercados va a implementar un proceso de digitalización en sus procesos de facturación desarrollando el ofrecer a sus clientes que lo deseen y den el consentimiento la opción de poder recibir la factura simplificada en formato electrónico. En concreto, antes de proceder a la impresión automática de la factura, ofrece al cliente la posibilidad de recibirla en papel, en formato electrónico o incluso no recibirla. Procedencia del sistema de facturación sugerido por la consultante



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3294-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

06/11/2020

Ley 37/1992 art. 164 RD 1619/2012 arts. 8,9, 10, 19, 20, 21, 22 y 23.

CONTENIDO

1.- El artículo 164, apartado Uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "Los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

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

Por su parte, el apartado dos, de este mismo artículo, con la nueva redacción dada por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), establece que:

"Dos. (...)

La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas."

En este sentido, la regulación reglamentaria en materia de facturación se encuentra contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

Es importante señalar que en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la normativa en materia de facturación también se encuentra armonizada a nivel comunitario en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las modificaciones introducidas en la misma por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, y cuya transposición se ha realizado en el nuevo Reglamento de facturación aprobado por el referido Real Decreto 1619/2012.

La nueva regulación en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, cumpliendo la finalidad marcada por la Directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes de gestión y administrativos y hacer más competitivas a las empresas europeas.

2.- Por otra parte, el artículo 4 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, señala que:

"1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido o,

b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquellos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que, por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación, sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

../..

D07



La consultante es una entidad mercantil cuyo objeto social es la comercialización de energía eléctrica, destinando sus beneficios a Organizaciones no gubernamentales (ONGs), Fundaciones, entidades y empresas con proyectos solidarios vinculados con la infancia, los derechos humanos, la investigación y el medioambiente. Esta actividad social atrae donaciones monetarias tanto de particulares y empresas sin relación comercial alguna con la consultante. También atrae donativos de sus clientes. En este último caso, se establece la posibilidad de que, realizando una donación de cuantía fija de 50 euros en caso de particulares o 100 euros en caso de empresas, ambos tengan derecho a un descuento en la facturación del suministro de energía eléctrica. Sujeción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los donativos descritos y, en su caso, posible aplicación a los mismos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3298-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
06/11/2020
Ley 37/1992 art. 4,5, 8,11, 20.Uno.12º y 78.

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.

(...).".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.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."

Por su parte, cabe destacar igualmente el artículo 4, apartado tres, que determina que "la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario 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.

..//..

D08



La consultante es una entidad de crédito que se dedica a la comercialización de préstamos hipotecarios. En el desarrollo de esta actividad ha creado un nuevo procedimiento de contratación en el que un agente acompañara al potencial cliente en todo el proceso de contratación facilitando la interlocución y la resolución de los posibles problemas. Paralelamente a lo anterior, el agente, durante el proceso de comercialización de dichos préstamos hipotecarios, gestionara de forma activa la venta de productos de seguros combinados a la hipoteca. 1. Si la actividad del agente en el proceso de comercialización del préstamo hipotecario queda exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. Si la venta de seguros de por el agente es una actividad sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3303-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
06/11/2020
Ley 37/1992 art. 20-Uno-16º y 20-Uno-18º

CONTENIDO

1.- Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante vende productos financieros y contrata con un agente su comercialización.

En relación con la comercialización de productos financieros el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras.

En particular, la letra m) de dicho artículo dispone que, asimismo, se hallará exenta la mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La letra c) de dicho ordinal se refiere a la exención en las operaciones relativas a la concesión de créditos y préstamos en dinero.

Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 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 L 347 de 11.12.2006). De acuerdo con el precepto comunitario, "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) (...)

b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

(...).".

2.- En lo que respecta a los servicios de mediación establecidos en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, debe considerarse que la Directiva no establece exención alguna para servicios de intermediación relativos a operaciones financieras calificados como tales, sino que regula los supuestos de exención que hemos señalado incluyendo dentro de su ámbito objetivo la negociación del resto de operaciones exentas, conforme al citado artículo 135.

Es criterio reiterado de este Centro directivo derivada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo español que deben conciliarse los conceptos de "negociación" en la normativa de la Unión y "mediación" del Derecho español (por todas consultas de 8 de febrero de 2017, V0344-17) a efectos de la aplicación de la exención contenida en el referido artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 y el 135 de la Directiva armonizada.

En resumen los criterios para apreciar la existencia de mediación dentro del ámbito de la exención se basan en la concurrencia de dos requisitos:

1º. Que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal.

2º. Que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe.

Asimismo se matiza que el mediador ha de percibirse como un tercero completamente independiente de las partes, conocido por ambas y cuya actividad también es sabida y aceptada por dichas partes.

..//..

D09



El consultante es una persona física que realiza la actividad de ventas de productos a través de internet y cumple, en el año 2020, los requisitos para aplicar el régimen especial de recargo de equivalencia. Los bienes que son objeto de venta son importados directamente desde China y ubicados en unos almacenes de un operador logístico en el territorio de aplicación del Impuesto. Sus clientes con particulares que pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en otros Estados Miembros o terceros países no comunitarios. El consultante realiza transferencias de bienes de los almacenes situados en el territorio de aplicación del Impuesto a los almacenes del mismo operador logístico situados en otros Estados Miembros o terceros países no comunitarios y de éstos últimos a los almacenes situados en el territorio de aplicación del Impuesto. Los productos son enviados, finalmente, desde dichos almacenes a los adquirentes finales. Tributación de las operaciones efectuadas por el consultante a efectos del Impuesto sobre el Valor y obligación de declaración de las citadas operaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3307-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
06/11/2020
Ley 37/1992 arts. 4,5,8,9,25,68,148-163 RD 1624/1992, artículo 13

CONTENIDO

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) 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 Ley del impuesto señala que:

"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.

(...).".

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como "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.

(...).".

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 define las entregas de bienes como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

De conformidad con lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta efectuadas por el mismo deben ser calificadas, como entregas de bienes y que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.- Por su parte, el artículo 18 de la Ley 37/1992 define las importaciones como:

"Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

..//..

D10



El consultante ha recibido unas facturas por unos servicios de representación legal prestados por un procurador. Requisitos legales que ha de reunir una factura y posibilidad de que el consultante pueda reclamar la expedición de una factura correcta en el caso en que la emitida adolezca de algún defecto u omisión de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3312-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
06/11/2020

Ley 37/1992 art. 164 RD 1619/2012 Reglamento Facturación. Arts. 2, 4, 6, 24.

CONTENIDO

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) 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 Ley del impuesto señala que:

"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.

(...).".

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como "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."

De conformidad con lo anterior y con el escrito de la consulta, parece inferirse que el consultante no tiene la condición de empresario o profesional habiendo contratado los servicios de un procurador al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

Sí tiene tal condición la persona que emite las facturas en el ejercicio de su actividad profesional como procurador.

2.- El artículo 164 de la Ley 37/1992 regula las obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto, indicando en su ordinal 3º que:

"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

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

(...).".

El desarrollo de esta obligación se efectúa por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 29 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), que preceptúa, en su artículo 2, que:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).".

Las facturas que expida un empresario o profesional por las operaciones que realice en el desarrollo de su actividad deben observar el contenido mínimo que para las mismas establece el artículo 6 del Reglamento de facturación, a saber:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

..//..

D11



La consultante, persona física que no desarrolla actividad alguna empresarial o profesional, es propietaria al 50 por ciento de una plaza de aparcamiento sobre la que la comunidad de propietarios quiere constituir una servidumbre de paso. El citado gravamen tendrá carácter indefinido, abonándole la comunidad, en el momento de su constitución, una determinada cantidad a través de un único pago. Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la citada operación



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3323-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
11/11/2020
LIRPF, 35/2006, Arts. 21, 22, 23 y 45
RIRPF, RD 439/2007, Art. 75

CONTENIDO

1. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

rimero.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 29), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el artículo 5 de esta misma Ley recoge el concepto de empresario o profesional, disponiendo 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.

(...).

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.

(...)."

Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante y su marido realizarán una operación de constitución de una servidumbre de paso con carácter indefinido percibiendo una contraprestación por ello.

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

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

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

De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la operación a que se refiere el escrito de consulta, en particular, cuando la citada persona física y su marido tengan intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

..//..

D12



La entidad consultante se dedica a la comercialización de un dispositivo basado en un sistema de seguimiento de presentaciones, clases, ponencias, congresos o eventos, diseñado para personas con baja capacidad visual o de audición en orden a facilitar el acceso a toda la información visual y auditiva del evento en tiempo real. El dispositivo captura la información visual y auditiva más relevante y la transmite a dispositivos receptores mediante una red local inalámbrica en tiempo real. Las señales de imagen y/o sonido captadas son accesibles para las personas con discapacidad visual y/o auditiva mediante una aplicación informática que pueden instalar en cualquier dispositivo electrónico de que dispongan como PC, tablet o teléfono. Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3345-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
12/11/2020
Ley 37/1992 art. 91.Uno.1.6º

CONTENIDO

1.- De acuerdo con el apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) "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 concepto de empresario o profesional se regula en el artículo 5 de la Ley del Impuesto que establece que:

"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.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...).".

De acuerdo con todo lo anterior, la entidad consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.1, ordinal 6º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

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

(...)

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

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

Asimismo, el apartado octavo del Anexo de la Ley del Impuesto, dispone lo siguiente:

..//..

D13



El consultante va a iniciar la actividad de arrendamiento de apartamento turístico. Si existe obligación de presentar la declaración-liquidación periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3359-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
13/11/2020
Ley 37/1992 arts. 11, 20-Uno-23º, 164- RIVA RD 1624/1992 art. 71

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 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.

(...).

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 37/1992 señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios:

"(...)

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

(...).

En consecuencia, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, consecuentemente, los servicios que presta estarán sujetos al Impuesto.

2.- Respecto a las operaciones de arrendamiento como vivienda con fines turísticos realizadas por la consultante, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...).

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

..//..

D14



La entidad consultante imparte cursos de preparación de oposiciones, tanto presenciales como en línea. Tributación del servicio descrito a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido así como la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3357-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
13/11/2020
Ley 37/1992 arts. 69-Tres-4º, 20-Uno-9º-

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.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."

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En la medida en que los cursos impartidos por la consultante a terceros se prestan bien presencialmente o bien en línea, a través de Internet, deberá tenerse en cuenta si las operaciones constituyen servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:

"4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

..//..

D15



La consultante persona física realiza las siguientes obras como artesana, todas ellas originales, utilizando diversos métodos de modelado y que vende directamente: esmaltes cuerda seca, vidriados cristalinos, esmaltes en suspensión, lustres -esmaltes decorativos-, papel serigrafía -colores vetrificables en papel-, grafismos -diversos dibujos realizados sobre la pieza- y aditivos -vidrios, cobre, cristales bórax-. - Epígrafe aplicable a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. - Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. - Si las citadas obras pueden calificarse como obras de arte a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3356-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
13/11/2020
Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Uno-4-136-Uno-2º RD Legislativo 1175/1990

CONTENIDO

A) En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa lo siguiente:

1.- En primer lugar, cabe señalar que la clasificación de las distintas actividades económicas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se realizará atendiendo a la naturaleza de las mismas, teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en su ejercicio, y ello con independencia de la consideración que tengan estas para sus titulares.

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece "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 aquellas, 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."

A continuación, la regla 3ª en su apartado 1 señala como actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el apartado 2 de la citada regla 3ª se indica que tienen la consideración de actividades empresariales las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección primera de las Tarifas.

El primer inciso del apartado 3 de la misma regla 3ª establece que son actividades profesionales las clasificadas en la sección segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas.

Sin embargo, según se desprende del referido inciso primero del apartado 3 de la regla 3ª y del apartado 2 de esta, no todas las actividades realizadas por personas físicas se deben considerar profesionales, sino que existen casos en que se consideran empresariales e incluidas, por tanto, en la sección primera de las Tarifas.

En el presente caso la consultante, persona física, no especifica cuáles son los artículos que elabora, ya que, según manifiesta, es una artesana que elabora obras originales y las vende directamente.

Pues bien, la clasificación de la actividad dependerá de que la persona física realice bien personalmente las piezas correspondientes de modo artístico o bien las fabrique con carácter industrial.

Si la consultante elabora personalmente sus obras, principalmente esmaltes, basándose esencialmente en su trabajo manual, atendiendo a diseños originales suyos, sin grandes producciones en serie y utilizando escasa potencia instalada, dicha actividad reviste las características de una actividad artística, por lo que deberá clasificarse en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas, que recoge la actividad profesional de los "Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares".

Por el contrario, si la consultante fabrica sus artículos, caracterizados por producciones en serie, atendiendo a diseños originales suyos o ajenos, empleando obreros, es indudable que tal actividad tiene carácter industrial y deberá clasificarse en los epígrafes correspondientes de la sección primera de las Tarifas, atendiendo a la clase de productos fabricados.

Así pues, de conformidad con lo dispuesto en la regla 2ª de la Instrucción, y para el caso concreto de la consulta, la consultante, en tanto que actúe individualmente y produzca sus artículos, al parecer generalmente esmaltados, elaborándolos personalmente, deberá darse de alta en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas, "Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares".

En el caso de que no se cumplan las condiciones indicadas en el párrafo anterior, la consultante actuará de forma empresarial, debiendo figurar dada de alta en la rúbrica o rúbricas de la sección primera de las Tarifas que clasifiquen los productos fabricados, en función de su naturaleza.

../..

D16



La empresa para la que trabaja el consultante le ha pagado en diciembre de 2019 un bonus acordado en enero de 2017 por la consecución de un objetivo de facturación por la empresa en un periodo de 3 años comprendido entre enero de 2017 y diciembre de 2019, siendo la primera vez que se le aplica dicho bonus y no habiéndose pactado su continuidad. Aplicación a la cantidad percibida de la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la Ley el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3360-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/11/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Artículo 18.

CONTENIDO

Partiendo de la consideración de la retribución objeto de consulta como rendimiento de trabajo, el asunto que se plantea es si a su importe se le puede aplicar la reducción del 30 por 100 que el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, prevé para determinados rendimientos íntegros del trabajo.

El referido artículo 18.2 establece la aplicación de la reducción para los rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) "que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

(...).

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...)."

Descartada la calificación del rendimiento consultado como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (pues de lo manifestado en la consulta no se deduce que se corresponda con ninguno de los supuestos a los que el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo), otorga tal calificación), la única posibilidad —a efectos de la aplicación de la reducción— será desde la consideración de la existencia de un período de generación superior a dos años.

En el caso planteado, se manifiesta que el bonus se ha generado en un periodo superior a dos años (enero de 2017 a diciembre de 2019) y que se imputa en un único período impositivo (2019), por lo que al existir tal periodo de generación superior a dos años e imputarse en un único periodo impositivo, se podría aplicar sobre los rendimientos íntegros del trabajo objeto de consulta la reducción del 30 por ciento del citado artículo 18.2 de la LIRPF, con los límites previstos en dicho apartado, siempre y cuando no hubiera aplicado la referida reducción a otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, en los cinco periodos impositivos anteriores.

No obstante, procede señalar que acreditación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la reducción podrá realizarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

D17



Pagos a realizar por una asociación a profesionales como indemnizaciones por la anulación de actuaciones culturales, actuaciones que (según se indica en el escrito de consulta) hubieran estado sometidos a retención a cuenta del IRPF al tipo del 15 por 100. Sometimiento a retención de las referidas indemnizaciones, teniendo en cuenta además que los profesionales les pasan factura con retención, pues están dados de alta en epígrafes de las secciones segunda y tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3364-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/11/2020
RIRPF, art. 95

CONTENIDO

El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), recoge en su apartado 1 la definición de los rendimientos de actividades económicas, definición que incluye de forma conjunta los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Partiendo de esta definición conjunta, se hace preciso acudir al artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31) para distinguir entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

Así, el apartado 2 de este artículo califica como rendimientos profesionales, en general, "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (...)".

Por tanto, la conceptualización que de los rendimientos profesionales realiza la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la cual busca apoyo en el Impuesto sobre Actividades Económicas y concretamente en las actividades encuadradas en las secciones segunda (actividades profesionales) y tercera (actividades artísticas) de las tarifas, conlleva que si una determinada actividad está incluida en una de esas dos secciones, su ejercicio por un contribuyente comportará calificar los rendimientos obtenidos como derivados de una actividad profesional.

Conforme con lo expuesto, procede calificar como rendimientos de actividad profesional los percibidos por contribuyentes del IRPF en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que, evidentemente, se encuentran incluidas las indemnizaciones a satisfacer por la cancelación de una prestación de servicios que con aquellos había contratado una asociación, pues vienen a sustituir a los rendimientos correspondientes a las prestaciones de servicios profesionales que se cancelan.

La calificación anterior conlleva su sometimiento a retención, pues se trata de rentas sujetas a esta modalidad de pago a cuenta (artículo 75 del Reglamento del Impuesto), que son satisfechas por un obligado a retener (artículo 76), debiendo practicarse aquella conforme a lo establecido en el artículo 95.1 del mismo Reglamento:

"Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

(...)

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto".

Finalmente, procede indicar que la constancia de la retención no es uno de los requisitos que debe reunir la factura, pero tampoco existe impedimento alguno para su inclusión en la misma. A este respecto, cabe señalar que los actos de retención tributaria corresponde realizarlos a quien satisface o abona los rendimientos, quien además vendrá obligado en su momento a expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de la retención practicada.

D18



La entidad consultante se dedica a la producción, edición y difusión de un conjunto de canales de radio y televisión. Como entidad productora suscribe un contrato con un colaborador estableciendo como objeto la cesión de los derechos de explotación de un pack gráfico que comprende el diseño y animación de clips gráficos para un programa de televisión, estableciéndose como precio total por la cesión la cantidad de 3.900€. Además en el anexo al contrato (condiciones generales) se indica expresamente que siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente su derecho de imagen. Tipo de retención aplicable

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3362-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/11/2020
RIRPF, art. 95

CONTENIDO

En las estipulaciones primera y segunda del contrato suscrito por la entidad consultante con el colaborador, dedicadas respectivamente al objeto y al precio del contrato, se establece lo siguiente:

- "1.- El Colaborador cede a AAA los derechos de explotación de un PACK GRÁFICO que comprende el diseño y animación de 6 clip gráficos por capítulo (78 en total), la animación de 13 pasa rótulos o créditos de salida y del hardware y software para realizar el contenido de los mismos, todo ello, elementos gráficos originales del Colaborador, para la producción del programa XXX, con una duración diferente para cada una de las piezas cedidas.

(...)

2.- AAA ostentará los derechos de explotación de tales piezas conforme se establece en las condiciones generales. El Colaborador entregará los contenidos a su instancia y exclusivamente con sus propios medios, y declara que para su elaboración no se utilizaron ni medios ni instalaciones de AAA.

3.- (...)"

- "El precio total por la cesión realizada se establece en la cantidad de 3.900 € (TRES MIL NOVECIENTOS EUROS) Los importes indicados están expresados sin IVA, o impuesto equivalente, no existiendo compromiso por parte de AAA de emitir peticiones por ninguna cantidad determinada".

Adicionalmente, se transcribe a continuación lo señalado sobre derechos de imagen en el anexo I (condiciones generales) al contrato:

"Así mismo, y siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente a AAA su derecho de imagen, con la finalidad de hacer posible la explotación y promoción en las condiciones detalladas en los apartados anteriores, comprendiendo como tal la voz, el nombre y la propia imagen utilizadas en dichas intervenciones. La cesión del derecho de imagen con tal finalidad y para el fin descrito lo será con carácter exclusivo, con ámbito territorial mundial, con duración temporal indefinida, con capacidad de cesión a terceros y para cualquier modalidad o soporte de explotación utilizado".

Con esta configuración contractual se plantea por la entidad consultante cuál es el tipo de retención a cuenta del IRPF que procede aplicar sobre el precio pactado respecto a la creación (diseño y animación) de los clips gráficos y su correlativa cesión de derechos de explotación de los mismos.

Los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor, en cuanto rendimientos de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

..//..

D19



El consultante tiene oro físico almacenado en cámaras acorazadas fuera de España por valor de más de 50.000 €. El oro ha sido adquirido a través de ingresos desde España en una plataforma online domiciliada en Londres. Clarificación sobre si esas cantidades de oro han de ser tenidas en cuenta de cara a la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (modelo 720)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3376-20

SG de Tributos

17/11/2020

RGAT. RD 1065/2007: art 42 bis.

CONTENIDO

Para contestar a la presente consulta, se parte de la premisa, según manifiesta el consultante, que adquiere oro a través de una plataforma en Londres, mediante transferencia realizadas desde una cuenta en España, sin que tenga abierto en el extranjero cuenta alguna.

Pues bien, la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Dicha disposición adicional decimoctava, establece:

"1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo."

Por su parte, el artículo 42 bis.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, establece lo siguiente:

"1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año."

Por tanto, la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero alcanza a todo tipo de cuentas financieras, además de a los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, no existiendo obligación de información sobre determinados bienes tales como obras de arte, lingotes de oro, o joyas, al no tener la consideración de cuenta financiera.

Según se desprende del escrito de consulta, en el caso planteado el consultante ha comprado oro físico a través de una empresa dedicada al efecto, que está domiciliada en Londres y permite a los particulares, mediante el acceso a una plataforma en internet gestionada también desde Londres, la compra y venta de oro físico, el cual queda almacenado en cámaras acorazadas, todo ello previa transferencia de fondos desde una cuenta bancaria en España. Por tanto, la adquisición del oro no conlleva la existencia de saldos monetarios en el exterior disponibles para el consultante y, en consecuencia, el oro que haya comprado no deberá ser objeto de declaración en el modelo 720.

D20



El consultante, persona física que desarrollaba la actividad de transporte de mercancías por carretera, ha percibido en virtud de sentencia judicial la devolución de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), incluyendo intereses de demora. El consultante actualmente no ejerce ninguna actividad económica. Tratamiento fiscal de dichos importes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3377-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
18/11/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 14 y 28.

CONTENIDO

Bajo la consideración de los importes correspondientes al Impuesto objeto de devolución (en adelante IVMDH) como gastos incurridos por el consultante en el ejercicio de su actividad económica, la devolución de dichos importes tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de rendimientos de actividades económicas, en cuanto tienen su origen en el ejercicio de una actividad desarrollada por el consultante. El artículo 28.1 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

El método de determinación de rendimientos aplicables será el de estimación directa, en la modalidad que corresponda, ya que para aplicar el método de estimación objetiva es necesario que se ejerza una actividad, circunstancia que no concurre en este caso.

Por su parte, el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto, establece que "Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse."

El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la imputación temporal de la devolución a que se refiere la consulta, ha sido analizado en diferentes consultas de este Centro Directivo, como la consulta vinculante V1898-15, de 17 de junio de 2015. En dicha consulta se manifestaba al respecto:

"2. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH de ejercicios no prescritos en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

En primer lugar, con carácter previo, es necesario reiterar respecto a la prescripción lo expresado con anterioridad en el apartado dedicado al IRPF.

El artículo 10.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28), en adelante LIS, establece lo siguiente:

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio:

"Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro."

Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 11 de la LIS:

"1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.1) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

../..

D21



A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.5.d) de la Ley 35/2006, se pregunta sobre la posibilidad de computar las pérdidas por apuestas deportivas formalizadas y no premiadas en el período impositivo en el que se obtiene algún premio

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3416-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
24/11/2020
Ley 35/2006, art. 33

CONTENIDO

Con efectos desde 1 de enero de 2012 se modificó —por el artículo 2. Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, BOE del día 28— la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), estableciendo que “no se computarán como pérdidas patrimoniales (...) las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período”. A lo que añade que “en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley (los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial)”.

La modificación introducida en la Ley del Impuesto supuso incorporar la incidencia en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pérdidas en el juego, pérdidas que con anterioridad a aquella fecha no se computaban.

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego cabe señalar que tal cómputo se establece a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo período impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos, sin intervenir en ese cómputo ningún otro concepto distinto al de la propia ganancia o pérdida.

Por lo se refiere a la justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego que no excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período y que fueran computables (las procedentes de juegos no sometidos al gravamen especial), la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho. A este respecto, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

D22



Una empresa de alquiler de vehículos adquiere y matricula vehículos al amparo de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) recogida en el artículo 66.1c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Posteriormente instala en los mismos extras y accesorios. No obstante, algunos vehículos son vendidos con anterioridad al transcurso de los dos años que exige la Ley para que la exención alcance firmeza. Base Imponible del IEDMT por modificación de los requisitos determinantes de la exención



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3403-20

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
24/11/2020

Ley 38/1992, arts. 66.1.c), 65.3, 68.3, 65.2.b) y 69.

CONTENIDO

El artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece que:

"Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra".

El apartado 2 de dicho artículo señala que "La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. (...)".

El artículo 65 de la LIE, que regula el hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), establece en su apartado 3 lo siguiente:

"La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

El período al que se refiere el párrafo anterior de este apartado se reducirá a dos años cuando se trate de medios de transporte cuya primera matriculación definitiva hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 66 de esta Ley.

(...)".

El artículo 68 se refiere al devengo del impuesto. Para el caso del hecho imponible "modificación de circunstancias", el apartado 3 establece que "En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto".

El artículo 69 del mismo texto legal, establece que:

"La base imponible estará constituida:

a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

../..

D23



La consultante es titular de un quiosco dedicado a la venta de golosinas, tabaco, etc. Determina el rendimiento neto de la actividad económica por el método de estimación directa simplificada y tributa en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia. Tributación, tanto en el IVA como en el IRPF de la venta de tabaco

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3419-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
25/11/2020
LIVA 37/1992, Arts. 148, 149.
LIRPF 35/2006, Art. 28.

CONTENIDO

1.- Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 148 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone lo siguiente:

"Uno. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Dos. En el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realice otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

Tres. Reglamentariamente podrán determinarse los artículos o productos cuya comercialización quedará excluida de este régimen especial."

El artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), desarrolla el apartado tres del artículo 148, excluyendo del régimen especial del recargo de equivalencia una serie de artículos o productos entre los que se no se incluyen las labores del tabaco.

Por su parte, el apartado uno del artículo 149 de la citada Ley 37/1992 regula el concepto de comerciante minorista como sigue:

"Uno. A los efectos de esta Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1º. Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

De acuerdo con lo anterior, la venta de tabaco en un quiosco por la consultante estará sujeta al régimen especial del recargo de equivalencia.

Segundo.- El artículo 154 de la citada Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

../..

D24



La consultante es una bodega que va a elaborar vino con uvas entregadas por viticultores, sin adquirir la propiedad de las mismas. Si la bodega estuviese interesada en disponer del vino para su uso propio compraría el vino al viticultor. En caso contrario, el viticultor lo vendería a un tercero. Tributación de las operaciones descritas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales de Fabricación (Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas)



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3429-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/11/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 91-Uno-1-1º y 2º, 91-Tres y 124 a 134 bis
Ley 38/1992

CONTENIDO

A) En relación con las cuestiones relacionadas el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, se informa lo siguiente:

1.- El vino es un producto objeto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, establecido y regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, que se encuentra armonizado por las correspondientes Directivas de la Unión en materia de fiscalidad indirecta.

A los efectos de los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentra el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, los apartados 17 y 18 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establecen los conceptos de fábrica y de fabricación:

"17. "Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

18. "Fabricación": La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley."

En la consulta planteada, el titular de la bodega elaboradora es un fabricante que elabora vino tranquilo por cuenta del propietario de la uva y que, tras la elaboración, embotellado y etiquetado del vino, se lo entrega a éste, o se lo compra.

En lo que atañe a los impuestos especiales de fabricación, el apartado 1 del artículo 7 de la LIE establece que el impuesto se devengará:

"1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

- a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.
- b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
- c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE."

El artículo 65 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, establece:

"1. Las bodegas elaboradoras de vino y bebidas fermentadas tendrán la consideración de fábrica a efectos de este Reglamento.

2. Los almacenes auxiliares a una bodega elaboradora de vino y demás bebidas fermentadas podrán considerarse como formando parte del establecimiento único que constituye la bodega elaboradora, a efectos de la inscripción en el registro territorial, siempre que se encuentren situados dentro de la misma provincia y no se realicen en ellos operaciones de fabricación.

(...)"

Por consiguiente, las bodegas elaboradoras de vino tienen la consideración de fábrica y el devengo del impuesto sobre el vino elaborado en una bodega se producirá en las condiciones señaladas en el transcrito artículo 7.1 de la LIE, momento en el que se ultima el régimen suspensivo.

..//..

D25



El consultante es un Ayuntamiento que, en el marco de un proyecto de urbanización y en cumplimiento de la cesión obligatoria por parte de los propietarios del suelo, va a recibir un local calificado como equipamiento que se encontrará dentro de una edificación y que será entregado con posterioridad a la declaración de obra nueva y división horizontal de dicha edificación. Si la entrega de dicho inmueble se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3426-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/11/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5; Resolución 2/2000

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.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.

...)

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

(...).".

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, también al Ayuntamiento 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.

..//..

D26



La consultante es guía de montaña que organiza excursiones, pudiendo contratar, asimismo, el transporte y alojamiento de los participantes. Aplicación del régimen especial de Agencias de Viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad realizada por la consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3428-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/11/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 141 a 147

CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el número 15º del apartado dos del artículo 11 de la citada Ley declara que en las operaciones de mediación, agencia o comisión en que el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que dicho agente o comisionista ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

2.- Según parece desprenderse de los términos en que está redactado el escrito de consulta, la consultante interviene en nombre propio en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros y/o alojamiento objeto de consulta y según la operativa descrita, existirían a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones sujetas y no exentas del mismo:

a) Prestaciones de servicios de transporte de viajeros y/o alojamiento efectuadas por un tercero en favor de la consultante.

b) Prestaciones de servicios de transporte de viajeros y/o alojamiento efectuadas por la consultante para sus clientes que pueden ser consumidores finales o empresarios y profesionales.

Según la operativa que se describe en el escrito de consulta, la consultante presta en nombre propio servicios de transporte de personas y/o alojamiento, para lo cual se sirve de los servicios prestados por otro empresario que también realiza la actividad de transporte y/o alojamiento

Si los referidos servicios son prestados en nombre propio por la consultante empleando para ello medios ajenos, como así parece deducirse del escrito de consulta, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147, que regulan el régimen especial "de las agencias de viajes". En concreto, el artículo 141 dispone que el régimen especial de las agencias de viaje será de aplicación:

"1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos."

En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios que constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

Los servicios a los que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes deberán prestarse al cliente en nombre propio, utilizando para ello bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, tal y como parece suceder en el caso de los servicios objeto de consulta.

..//..

D27



Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la ayuda para compensar los costes derivados de la adaptación de las antenas de televisión afectadas por el proceso de liberalización de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital), concedida a una comunidad de propietarios

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3437-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
27/11/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 8.3, 33.1, 88, 89, 90 y 96.
RIRPF, RD 439/2007, Art. 70.

CONTENIDO

La ayuda objeto de consulta se encuentra regulada en el Real Decreto 392/2019, de 21 de junio, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital) (BOE de 25 de junio), que dispone lo siguiente:

"Artículo 1. Objeto.

Este real decreto tiene por objeto la regulación de la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los gastos sobrevenidos por las actuaciones necesarias para la recepción o acceso de los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por el proceso de liberación de la banda de 694-790 MHz (banda del segundo dividendo digital), sin discriminaciones y en condiciones de igualdad de oportunidades.

Artículo 3. Actuaciones subvencionables.

1. Serán susceptibles de obtener subvención las actuaciones necesarias para la recepción o el acceso al servicio de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones regidas en comunidad de propietarios y sujetas al régimen de propiedad horizontal, que cuenten con sistemas de recepción afectados por el proceso de liberación del segundo dividendo digital, y que se realicen entre el 1 de junio de 2019 y el 30 de septiembre de 2020.

(...).

Artículo 5. Beneficiarios.

1. Podrán solicitar y, en su caso, obtener la condición de beneficiario las comunidades de propietarios de un edificio o conjunto de edificios sujeto al régimen de propiedad horizontal establecido en el artículo 396 del Código Civil, así como en los correlativos de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal. (...)."

Las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 88 del mismo texto legal añade que "Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".

Y, según el artículo 89 de la LIRPF:

"1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades: (...).

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

(...)."

../..

D28



Se le plantea al consultante dentro de un sistema de retribución flexible la posibilidad de pagarle la empresa en la que trabaja su cuota sindical como retribución en especie. Si sería válida dicha retribución y si sería un rendimiento de trabajo exento



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3448-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
27/11/2020
RIRPF, 439/2007, Art. 10.

CONTENIDO

Con carácter previo debe indicarse que no corresponde a este Centro Directivo determinar la validez de una determinada retribución, al exceder de la competencia atribuida de interpretación de la normativa fiscal.

Partiendo de la hipótesis de su validez, con carácter general, el artículo 42.1 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, recoge la siguiente definición de rentas en especie:

"Constituyen rentas en especie 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.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la LIRPF.

Ahora bien, ya se trate de un rendimiento de trabajo dinerario o de un rendimiento de trabajo en especie, la normativa del Impuesto no contempla dicho rendimiento dentro de los supuestos de exención, por lo que se trata de un rendimiento de trabajo no exento.

No obstante, el artículo 19.2.d) de Ley del Impuesto establece como gastos deducibles de los rendimientos de trabajo "d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca."

Por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), dispone: "Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros anuales."

En consecuencia, la retribución referida deberá computarse como parte de los rendimientos de trabajo, sin perjuicio de su posible consideración a su vez como gasto deducible para el cálculo del rendimiento neto del trabajo.

../..



Si puede aplicar en su declaración de IRPF, el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica, un contribuyente que está desempleado e inscrito como demandada de empleo en el primer trimestre de 2019, pero que desde el segundo trimestre de 2019 y hasta la actualidad, ha estado contratado por la misma empresa en varias localidades distintas a la de su residencia habitual. Debido a ello, se ha trasladado a diario sin producirse el cambio de residencia, hasta septiembre de 2020 que es el momento en que sí se produce dicho cambio de residencia a la localidad donde mantiene su última relación laboral



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3454-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
27/11/2020
LIRPF. Ley 35/2006, Art. 19.

CONTENIDO

El artículo 19.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, establece:

"2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

(...).

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado."

Mientras que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), establece:

"1. Podrán deducir la cuantía de 2.000 euros anuales adicionales establecida en el segundo párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia.

2. A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar."

Con carácter general, la aplicación del incremento de gasto deducible por movilidad geográfica queda condicionada a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta. Eso sí, el nuevo puesto de trabajo debe exigir el cambio de residencia.

Tampoco limita la norma la aplicación de esta reducción a la duración del contrato de trabajo.

Por otra parte, se exige igualmente para la aplicación de la reducción por movilidad geográfica que el contribuyente figure inscrito en la oficina de empleo.

Por otro lado, cabe señalar que, el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

La concreción de dicho cambio de residencia y su necesidad es una cuestión de hecho. El contribuyente deberá poder acreditar el cumplimiento de todos los requisitos mencionados por cualquier medio de prueba admitido en Derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), correspondiendo valorar las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En este caso, de la información contenida en su escrito de consulta, se deduce que se producirá en septiembre de 2020 un cambio de residencia del consultante desde su municipio donde reside -sin que se especifique el mismo-, a un nuevo municipio distinto al de su residencia habitual, con motivo de ser contratado por la misma empresa con la que ya estaba trabajando, en una localidad distinta a las previas anteriores, sin cumplirse el requisito de figurar inscrito como demandante de empleo justo antes de la fecha en que acepte dicho puesto de trabajo que da lugar a dicho cambio de residencia (sólo estuvo inscrito como demandante de empleo en la oficina correspondiente en el primer trimestre de 2019).

En consecuencia, dado que en este caso no se cumplen los requisitos anteriormente expuestos, no será de aplicación el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica previsto en la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto.

D30



El consultante va a donar a sus hijos la farmacia que posee, junto con el local donde se ejerce la actividad. Tratamiento fiscal de la donación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3467-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
30/11/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 27, 28, 33 a 36.

CONTENIDO

El análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la donación supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-. En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Estos rendimientos de actividades económicas se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual "para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo."

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, la donación generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 del mismo texto legal.

Si de esta cuantificación resultase una ganancia patrimonial, su importe se deberá integrar en la base imponible del ahorro, conforme a lo previsto en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

Si, por el contrario, resultase una pérdida patrimonial, no se computaría a efectos del IRPF, al establecer el artículo 33.5.c) de la misma Ley que no se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o liberalidades.

No obstante, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que:

"3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión."

Al respecto, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece lo siguiente:

"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

..//..

D31



La consultante realiza una actividad económica como autónoma. La actividad se desarrolla en un despacho fuera de su vivienda habitual. El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación directa. Debido a la situación derivada del COVID 19 no acude todos los días al despacho, trabajando en su vivienda, por lo que hace un uso profesional de algunos suministros (luz, internet, etc.), con el consiguiente aumento del gasto habitual de los mismos. Deducibilidad de los gastos derivados de tales suministros

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3461-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
30/11/2020
LIRPF 35/2006, Art. 30.2.5ª.b)

CONTENIDO

La cuestión planteada en la consulta se encuentre regulada en el artículo 30.2.5ª.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), que establece

"5ª. Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...).

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior."

De acuerdo con esta regulación, para que determinados suministros de la vivienda habitual del contribuyente puedan tener la consideración de gastos deducibles de una actividad económica desarrollada por él, es necesario que la vivienda habitual se encuentre parcialmente afecta a la actividad.

Esta circunstancia no se produce en el caso planteado, pues la misma no se encuentra parcialmente afecta a la actividad, siendo la utilización de la misma en el desarrollo de la actividad motivada por una circunstancia ocasional y excepcional.

Por tanto, no se podrán deducir los gastos por suministros citados en la consulta.

D32



En la empresa donde trabaja la consultante se ha llevado a cabo un Expediente de Regulación Temporal de Empleo (ERTE), por lo que las pagas extras correspondientes al año 2020 no van a ser retribuidas a los trabajadores, y se desconoce cuándo van a ser dichas pagas abonadas al personal. Si la empresa debe efectuar retención en 2020, por las pagas extras del año 2020 no cobradas, y en caso afirmativo cómo se debe reflejar en la declaración del IRPF del trabajador



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020

Consulta DGT V3462-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
30/11/2020
RIRPF. RD 439/2007, Art. 78.

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 del día 29), 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".

Partiendo de esta definición, procede calificar como rendimientos del trabajo el importe correspondiente a las pagas extras correspondientes al año 2020 no percibidas por la trabajadora consultante.

Por otro lado, en materia de retenciones procede señalar en principio que el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), referente al nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta- en su apartado 1 señala que: "Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes."

Es decir, que la empresa empleadora como entidad obligada a retener, deberá practicar la correspondiente retención a cuenta sobre las pagas extras correspondientes al año 2020, en el momento en que las abone. Dado que, en 2020, según lo manifestado en el escrito de consulta, no se ha producido dicho abono, no debe practicar la correspondiente retención a cuenta sobre las pagas extraordinarias objeto de consulta en dicho año 2020.

D33



La consultante va a recibir de su hermano, residente en Estados Unidos, un préstamo sin devengar intereses. Lo van a formalizar mediante un contrato privado. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, noviembre 2020



Consulta DGT V3457-20

SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

30/11/2020

Ley 22/2009, arts. 25 y 33. RITPAJD RD 828/1995 art. 98. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 8, 45-I-B) 15 y 51-1

CONTENIDO

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre- en adelante TRLITPAJD- establece que:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

A su vez, el artículo 8.del mismo texto legal establece que:

"Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.

(...)"

Por otra parte, el artículo 45.I.B .15 del TRLITPAJD determina que:

"B). Estarán exentas:

(...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderán a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios."

De los preceptos expuestos se deriva que los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar, estará sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

..//..

Reducción aplicable en caso de que se rescaten dos planes de pensiones por contingencias distintas

D34

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Consulta DGT V3085-20
15 de octubre de 2020
SG de Operaciones Financieras

RESUMEN

Es indiferente el número de planes de pensiones que se rescaten, sólo puede aplicarse el 40% respecto a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo.

CONTENIDO

Tras un despido colectivo, el consultante rescata un plan de pensiones en 2016 respecto del que se aplica una reducción del 40%, y dos años después accede a la jubilación siendo partícipe de un segundo plan de pensiones.

Es criterio de la DGT que en caso de que pudiera cobrarse la prestación por el acaecimiento de una contingencia y simultáneamente se cumplan los requisitos para el cobro de los derechos consolidados por un supuesto excepcional de liquidez, a efectos fiscales, se entiende que la prestación se percibe con motivo del acaecimiento de la contingencia.

En consecuencia, en el supuesto planteado, aun cuando el consultante haya entregado la documentación relativa al supuesto excepcional de desempleo de larga duración, en caso de que hubiera podido percibir anticipadamente la prestación correspondiente a la jubilación, debe entenderse que a efectos fiscales la cantidad percibida en 2016 corresponde a la prestación por jubilación.

Las prestaciones de planes de pensiones 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 la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40% a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación a planes de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia.

Con independencia del número de planes de pensiones de que sea titular un contribuyente, la reducción del 40% solo cabe respecto a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006; dicho de otro modo, la reducción del 40% solo puede aplicarse en un año. El resto de cantidades percibidas en otros años, aun cuando se perciban en forma de capital, tributarán en su totalidad sin aplicación de la reducción del 40%.

Así, si se aplicó la reducción del 40% por la contingencia de jubilación, no puede volver aplicarse posteriormente por la misma contingencia.

No son deducibles los honorarios de los pronosticadores en la determinación de las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego

D35

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Consulta Vinculante V3250-20
30 de octubre de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego se deben computar de forma global a lo largo de un mismo período impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos, sin intervenir en ese cómputo ningún otro concepto distinto al de la propia ganancia o pérdida, por lo que los honorarios de los pronosticadores no tienen incidencia en la determinación del importe de las variaciones patrimoniales derivadas del juego.

CONTENIDO

En la realización de apuestas deportivas en las que se utilizan los servicios de pronosticadores (personas que aconsejan a qué apostar) no son deducibles los honorarios de éstos del importe de las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego.

Ello debe ser así en virtud de la letra d) del apartado 5 del artículo 33 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 que dispone que no se computan como pérdidas patrimoniales las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

Las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego se deben computar de forma global a lo largo de un mismo período impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos, sin intervenir en ese cómputo ningún otro concepto distinto al de la propia ganancia o pérdida, por lo que los honorarios de los pronosticadores no tienen incidencia en la determinación del importe de las variaciones patrimoniales derivadas del juego.

Retención de IRPF aplicable a la retribución por vender contratos de línea de operadores de móviles

D36

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Consulta Vinculante V3206-20
27 de octubre de 2020
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Una retribución por vender contratos de línea de operadores de móviles se corresponde con los rendimientos obtenidos por los comisionistas en el sentido de acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, y sin asumir el riesgo y ventura de la operación, por lo que la retribución —a efectos del Impuesto indicado— es un rendimiento de actividad profesional, sometido a retención del 15% sobre los ingresos íntegros satisfechos.

CONTENIDO

Incluye el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre los rendimientos de actividades profesionales, los obtenidos por los comisionistas, entendiendo por tales "los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato", y que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función que le es propia, asumen el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

Por ello, una retribución por vender contratos de línea de operadores de móviles se corresponde con los rendimientos obtenidos por los comisionistas en el sentido de acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, y sin asumir el riesgo y ventura de la operación, por lo que la retribución —a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— es un rendimiento de actividad profesional, sometido a retención del 15% sobre los ingresos íntegros satisfechos.

Para la aplicación del tipo de retención se deben comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.



Ignasi Belda Reig

SUMARIO

1. Introducción
2. Propuesta de reinterpretación de la LIVA (RCL 1992, 2786) para el caso de los servicios digitales y análisis jurídico
3. Consulta Vinculante
4. Análisis y respuesta a la Consulta Vinculante
5. Conclusión
6. Bibliografía

RESUMEN

En los últimos años los servicios digitales están constantemente en el punto de mira de las autoridades tributarias. Por la configuración e inmaterialidad de sus negocios, las grandes empresas tecnológicas disfrutan de beneficiosos regímenes fiscales y de unas grandes facilidades para trasladar sus bases imponibles a jurisdicciones de baja o nula tributación. Fruto de este contexto, tanto la OCDE como la UE, están desplegando directivas y otro tipo de normativa para gravar de forma eficiente estos negocios propios de la economía del conocimiento, como la criticada Directiva 2018/0073 del Consejo Europeo. Este autor ha propuesto una nueva aproximación para tasar de forma justa y equitativa este tipo de negocios, de acuerdo con nuestros valores constitucionales. En el presente artículo se analiza la respuesta a la consulta vinculante formulada ante la Dirección General de Tributos por este autor al respecto de esta nueva propuesta.

CONTENIDO

I. Introducción

Recientemente este autor ha publicado un artículo sobre un nuevo modelo tributario mejor adaptado a la economía digital (Belda, 2020) en contraposición a la Directiva 2018/0073 del Consejo Europeo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que tanta oposición ha recibido desde los sectores industriales, académicos y doctrinales (Menéndez Moreno, 2019; Belda, 2019).

La propuesta lanzada propone una reinterpretación de la Ley del Impuesto sobre el Valor (LIVA (RCL 1992, 2786)) Añadido para gravar de forma justa y equitativa los beneficios obtenidos por las corporaciones tecnológicas en el ejercicio de su actividad empresarial de prestación de servicios digitales "gratuitos". La idea es reinterpretar la LIVA (RCL 1992, 2786) para incluir estos servicios digitales entre los supuestos de sujeción al impuesto. De esta manera, todos aquellos servicios digitales que ahora son prestados por las empresas tecnológicas a los usuarios sin que haya una contraprestación económica directa entre ambos, es decir, servicios prestados a título gratuito, devengarían IVA. Algunos ejemplos de estos servicios son los servicios de comunicación social ofrecidos por empresas como Facebook a través de sus redes sociales como Instagram o el propio Facebook o mensajería electrónica instantánea –WhatsApp–; servicios de telefonía VoIP ofrecidos por Microsoft en su servicio Skype; o servicios de música en línea como los ofrecidos por la empresa Spotify, solo por citar tres ejemplos.

En el artículo original citado, se desarrolla un análisis jurídico de la propuesta a través del cual se demuestra que esta reinterpretación de la Ley es conforme a Derecho y, tras un análisis de incidencia fiscal económica, también se concluye que la propuesta puede ser beneficiosa para el conjunto de la economía global. En esta línea el autor planteó una Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos (DGT) con el fin de conocer el parecer de la Administración al respecto de la propuesta. En este artículo se analiza y se contesta la propuesta proporcionada por la DGT, no sin antes ofrecer un resumen del análisis jurídico ya planteado para facilitar el debate académico de la propuesta.

..//..

Jurisprudenzia
Jurisprudencia

La presentación de autoliquidación del ITPAJD no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD, en relación con unos mismos hechos

J01

Diario LA LEY, nº 9763, de 4 de enero de 2021



**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1484/2020, 11 noviembre
Rec. 5171/2018**

RESUMEN

Más concretamente, la presentación de la autoliquidación por ITP, acompañada de la copia de escritura de constitución de alimentos vitalicios a cambio de cesión de inmueble, no produce el efecto de interrumpir prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la modalidad donaciones, aunque las liquidaciones traigan causa en los mismos hechos.

CONTENIDO

No se trata de figuras fiscales conexas -en sentido formal y cronológico- ni ante una defectuosa declaración del impuesto por el sujeto pasivo, que se proyecta sobre el contrato oneroso celebrado, pues no le era exigible a las adquirentes de la parte indivisa del inmueble a cambio de su obligación alimenticia, la adivinación de un hecho posterior relevante al caso, como que la diferencia de valor entre las recíprocas prestaciones superaba, a juicio posterior de la Administración, cierto umbral cuantitativo y, por tal razón, era preciso seccionar o fragmentar el contrato, suponer en él la insólita presencia de dos causas negociales antagónicas y formular dos declaraciones, una por cada impuesto.

Utiliza el Supremo el llamado argumento por reducción al absurdo, y señala que, seguir la tesis de la Administración, llevaría a entender que si no se hubiera presentado nunca la autoliquidación del ITP, nunca habría comenzado a correr el plazo de prescripción de la Administración para liquidar el ISD, al no poder conocer la Administración ni la existencia del negocio jurídico ni los datos necesarios para practicar la liquidación por el impuesto de Donaciones.

Cuando se trata de impuestos distintos, solo la actuación errónea de la Administración basada en una incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción, pero esta interrupción no se produce por ninguna otra causa, concluye la Sala.

La solicitud de nulidad de actos tributarios firmes, por contrarios al derecho de la unión, no precisa la invocación de causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1 LGT

J02



Diario LA LEY, nº 9765, de 7 de enero de 2021

Benjamín Górriz Gómez
Juez sustituto

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. STS de 16 de julio de 2020
- III. Criterios interpretativos

RESUMEN

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020 (Sec. 2ª, rec. casación 810/2019, ponente D. Francisco José Navarro Sanchís), declara que si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera 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.

CONTENIDO

I. Antecedentes

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Sala Segunda, asunto C-127/12), recaída en recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, por la Comisión Europea contra el Reino de España, declara que «el Reino de España ha 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 que se establezcan 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».

II. STS de 16 de julio de 2020

El auto de admisión del recurso de casación consideró como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia —por lo que interesa—, «[d]eterminar si la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT, 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 STS, sin embargo, entiende que la cuestión que subyace es mucho más extensa: la conexión entre el derecho interno y el de la Unión Europea, y el tratamiento que merecen los actos dictados en virtud de leyes declaradas contrarias a éste último. Considera que el problema se centra «en la efectividad material de los instrumentos que nuestro ordenamiento interno ofrece para que el Derecho de la Unión alcance materialmente su primacía, sin trabas ni obstáculos» y reclama «una reflexión sobre las razones que abocan, desde la perspectiva de la aplicación de la legislación interna para dar cumplimiento al derecho de la Unión, a acudir únicamente a ese remedio subsidiario y excepcional del artículo 217 LGT», y sobre «si la necesidad de llegar a tal último, angosto y precario asidero no surge, acaso, de una concepción extrema y rigurosa —y un tanto automática— que se otorga en nuestro derecho al denominado acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir, sin mayores aditamentos ni indagaciones, los actos de la Administración en los plazos fugaces y fatales ofrecidos para su obligatoria impugnación. No debe olvidarse, en esta reflexión, que si el recurso o reclamación es omitido, se trata del incumplimiento de un trámite que la ley impone en beneficio exclusivo, como privilegio, de la propia Administración concernida, ejemplo de las denominadas potestades reduplicativas, cuyo fin último es proteger a la Administración como organización». Recalca la STS que ello «se produce, además, de una forma mecánica, sin detenerse en las causas determinantes de ese pretendido consentimiento que, en cualquier disciplina jurídica, exigiría para otorgarle eficacia una evaluación mínima acerca del conocimiento y voluntad inequívoca de no recurrir un acto, a conciencia, y sobre la base de una situación de apariencia de legitimidad que luego puede cambiar por razón de nulidades ulteriores, como aquí sucede».

Volviendo al tema planteado, se trata de «evaluar si las sentencias del TJUE que declaran que una ley nacional, aquí la LISD, es contraria al Derecho de la UE, anulan de pleno derecho sus actos de aplicación; y si, además, los actos firmes se mantienen al margen de la revisión y por qué razón».

../..



Luis Ernesto Guerrero Jiménez
Abogado

SUMARIO

- I. Consideraciones previas
 1. Antecedentes de hecho
 2. Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña
 3. Fallo de la Sentencia
- II. Examen y comentario a las diversas cuestiones
 1. Sobre la calificación de las rentas derivadas del contrato de patrocinio publicitario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 2. Los efectos preclusivos previstos en el artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- III. A modo de conclusión

RESUMEN

A través de la Sentencia objeto de estudio, se analiza la calificación de las rentas derivadas del contrato de patrocinio publicitario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, distinguiendo entre los rendimientos del capital y aquellos que exigen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Obiter dicta, se recuerda los efectos preclusivos previstos en el artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

1. ANTECEDENTES DE HECHO

La Sentencia aquí analizada resuelve un recurso contencioso administrativo interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEARC) de 15 de septiembre de 2016, que conoce de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Cataluña de 1 de agosto de 2016, de liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicios 2006, 2007 y 2008, y de imposición de las sanciones tributarias resultantes.

En las liquidaciones relativas a los ejercicios 2007 y 2008, y a las que se ciñe el recurso, se eliminan los rendimientos netos negativos de la actividad de alquiler de embarcaciones desarrollada por el recurrente, tras negar la Inspección que la participación de las embarcaciones de las que es armador en algunas de las regatas que integran el calendario de la Real Federación Española de Vela constituya una actividad económica al no tener la consideración de deportista profesional.

Debe destacarse asimismo que la regularización practicada califica los contratos de patrocinio suscritos como rendimientos del capital mobiliario, lo cual impide a la postre la deducción de gasto alguno, al no tratarse de rendimientos previstos en el artículo 25.4.d) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF): "los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica" ni tampoco de gastos deducibles propios de rendimientos del capital mobiliario contemplados en el artículo 26.1 de la citada Ley.

El recurrente por su parte, en el escrito de demanda sostenía la nulidad de la liquidación de IRPF correspondiente al ejercicio 2007 invocando los efectos preclusivos previstos en el artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), habida cuenta de la existencia de un procedimiento de comprobación limitada anterior por el mismo concepto, periodo y objeto.

../..

El Supremo define la renta gravable por el artículo 17 LIRPF en supuestos de rescate de planes de pensiones

J04

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 5 noviembre 2020 (1457/2020)
Rec. 1047/2018

RESUMEN

Se reconoce la posibilidad de reducir de la cantidad percibida en concepto de rescate del plan de pensiones por aportaciones no integradas con anterioridad.

CONTENIDO

La cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones constituye rendimiento del trabajo gravado por el IRPF en el ejercicio de su obtención, pero el artículo 51.6 LIRPF no impide que las aportaciones del partícipe, - no reducidas de la base imponible del IRPF en su día-, puedan deducirse posteriormente en el momento de la obtención del rescate.

La norma solo prohíbe de manera expresa minorar de la magnitud percibida como rescate del plan de pensiones los "excesos" de las aportaciones del partícipe o de las contribuciones del promotor. Nada más.

Y para el Supremo, este silencio respecto de los supuestos en los que, pudiendo hacerlo, el partícipe no redujo de la base imponible del IRPF cuando las efectuó las aportaciones al plan, no puede interpretarse en el sentido de entender que la reducción ya no pueda llevarse posteriormente en el momento de recibir el rescate.

Este criterio coincide con el mantenido por la Dirección General de Tributos, que en su consulta V1969-13 ha reconocido que se puede incurrir en un doble gravamen si no se permite minorar las aportaciones del partícipe no efectuadas en su día de la cantidad percibida posteriormente como rescate del plan.

Y por ello, lo trascendente a los efectos de apreciar la doble imposición no es si las aportaciones del partícipe son o no rendimientos del trabajo, sino si fueron rentas integradas por el partícipe en su día en sus autoliquidaciones.

Por ello, llegado el caso en que se pudiera presumir una doble imposición, podría la Administración tributaria comprobar la legalidad de la reducción que no se hizo valer en su momento y que se pretende a posteriori.

La Sala estima el recurso al reconocer la posibilidad de reducir de la cantidad percibida en concepto de rescate del plan de pensiones por aportaciones no integradas con anterioridad.

Es cierto que la totalidad del rescate del plan de pensiones es un rendimiento del trabajo sometidos a tributación en el IRPF, pero es posible su minoración con las aportaciones del partícipe al plan que no fueron deducidas en ejercicios anteriores en los que tuvieron lugar, concluye la Sala, apuntando que solo así se evita una situación de doble imposición

Los intereses de demora que percibe el contribuyente por una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF

J05

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1651/2020, 3 diciembre
Rec. 7763/2019

RESUMEN

Cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida.

CONTENIDO

Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria, al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, no están sujetos en el IRPF porque precisamente por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente".

Para el Supremo el que se trate de intereses devengados como consecuencia en la devolución de ingresos indebidos revela que proceden de una actuación administrativa contraria al ordenamiento jurídico de la que la Administración no podría obtener un beneficio.

La cuestión no es tanto si se trata ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si se trata de un supuesto de sujeción.

Cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida.

Y siendo este el juego, no tendría sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos; si los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente, - apunta la sentencia.

Es cierto que no cabe reconocer una exención tributaria no prevista en la ley y por ello es por lo que distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto, pero también hay Tribunales que se aúnan a la tesis que ahora sienta el Supremo y han venido entendiendo que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario.

Para el Magistrado Isaac Merino Jara que formula Voto Particular, los intereses de demora si pueden ser sometidos a gravamen en el IRPF en concepto de ganancias patrimoniales.

Señala que el legislador, pudiendo hacerlo, no incluye la obtención de los intereses de demora entre los supuestos que, de diversa manera, determinan que no tributen como ganancias patrimoniales y por ello, y mientras el legislador no disponga lo contrario, los intereses de demora si son renta gravable en el IRPF.

La aplicación en Sociedades del régimen fiscal para arrendamientos financieros no obliga a realizar una actividad económica en los términos previstos en la Ley de Renta

J06

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 70, enero 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1635/2020, 1 diciembre
Rec. 2310/2019

RESUMEN

La aplicación del régimen especial indicado respecto de determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, no debe condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica, sino - simplemente- a que los bienes queden afectos a las explotaciones previstas en la disposición adicional séptima de la Ley sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

CONTENIDO

Se aplica el régimen especial del artículo 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, a determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, sin que la aplicación pueda condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues solo se debe condicionar, -simplemente, apunta el Supremo-, a que los bienes queden afectos a las explotaciones previstas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

Ni el artículo 115 de la LIS ni la DA7ª de la Ley sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito contienen remisión alguna al artículo 27.2 de la LIRPF para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

La entidad tiene derecho a aplicarse el régimen especial previsto en el artículo 115 TRLIS respecto de determinados contratos de arrendamiento financiero porque su objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, sin más, esto es, sin la necesidad de que se realice por el sujeto pasivo una actividad económica en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Explica la sentencia que se puede aplicar "mutatis mutandis" lo que sucedía con las empresas de reducida dimensión: que no había remisión alguna en el texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades al artículo 27.2 de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas; lo hubo en un tiempo anterior, pero no en el ejercicio controvertido, tesis que llevada al supuesto ahora analizado en el que se cuestiona la aplicación del régimen especial a un arrendamiento financiero, considera la Sala que no cabe duda la supuesta remisión al artículo 27.2 de la ley del impuesto sobre la renta nunca ha existido en la DA7ª de la Ley sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, por lo que la sola expresión "explotación agrícola, pesquera, industrial, comercial, artesanal o profesional" no puede entenderse equivalente o que implique -si la ley no lo dice- a estar en posesión de un empleado a tiempo completo y de un local afecto en exclusiva a la actividad como único modo de desarrollarla.



David Carrión Morillo
Doctor en Derecho. Abogado
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Madrid

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Planteamiento de la controversia
- III. Revisión casacional e incidencia de la prescripción
- IV. Reflexiones finales

RESUMEN

La Sala Segunda del Tribunal Supremo, a través de su sentencia 586/2020, de 5 de noviembre (LA LEY 156899/2020), va a corregir a la Administración tributaria, a la que hace una llamada de atención, pues la Inspección de Hacienda usó una investigación del Impuesto de Sociedades para indagar un IVA prescrito. De hecho, la sentencia afirma que la investigación del Impuesto societario era simplemente «un señuelo» para reabrir la investigación de los hechos prescritos, concluyendo que Hacienda no tenía amparo legal para indagar el IVA prescrito, por lo que sus actuaciones no pueden tener efecto alguno en el orden jurisdiccional penal.

CONTENIDO

I. Introducción

La relación entre infracción tributaria y delito fiscal nunca ha sido sencilla. Más concretamente, juntar la prescripción tributaria con la prescripción del delito fiscal es complejo, en cuanto sus respectivas prescripciones no coinciden en el tiempo. Cabe decir, incluso, que ambas pertenecen a esferas jurídicas distintas, pues estamos en una infracción administrativa en un caso, frente a un delito tipificado por el Código Penal en el otro. De hecho, el artículo 305.5 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (LA LEY 3996/1995) señala que, si la Agencia tributaria apreciase indicios de haberse cometido un delito de defraudación tributaria, «podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública». Y, por si acaso, añade algo más, aclarando que «la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria».

Según lo expuesto, queda de manifiesto la separación expresa de ambas magnitudes (la infracción administrativa y el delito), ya que ha sido reflejado de ese modo no solo por el Código Penal, sino también por una amplia y consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo (1). A pesar de ello, podría decirse que el órgano clave en el desarrollo de la investigación, sea tributaria o penal, es la Inspección de Hacienda. La razón estriba en la función, entre las muchas que tiene, más específica e importante de la Inspección tributaria, que es investigar lo no declarado por el contribuyente. Una función tan importante que se convierte en una auténtica finalidad de la Inspección de Hacienda, al tener la llave, de facto, para abrir, o no, el procedimiento penal en muchos casos.

Los poderes, atribuciones, facultades y límites legales de la Inspección tributaria se han ido precisando, y ampliando a la vez, a lo largo de los años. Sirva como destacado ejemplo de esto, la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, que pasó de 12 a 18 meses, con carácter general (en el supuesto de que la inspección se realizase a una gran empresa podría durar, en lugar de 18, hasta un máximo de 27 meses), tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 14468/2015). Una ley que estableció importantes cambios en el procedimiento inspector y que, por ello, generó la posterior aprobación del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (LA LEY 21497/2017).

En este punto es necesario recordar aquella escena de la gran pantalla en la que Benjamin Parker decía a Peter, su sobrino, la siguiente frase lapidaria: «Un gran poder conlleva una gran responsabilidad» (2). Lamentablemente, en algunos momentos la Inspección de Hacienda olvida esta célebre sentencia y realiza comportamientos que suponen un abuso de su «gran poder» en general, y más concretamente, un abuso de las normas tributarias, de las normas que le han transferido sus poderes, por lo que la Inspección de Hacienda, en lugar de ejercerlos responsablemente, hace un imprudente ejercicio de sus poderes legales que puede ocasionar, incluso, que los resultados de su investigación sean anulados por los tribunales de justicia.

../..



Roberta Alfano
Enrico Traversa

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Sanciones y proporcionalidad
- III. Sanciones y efectividad
- IV. Sanciones y respeto de los derechos de la defensa
- IV. TJUE y sanciones tributarias excesivas
- V. TJUE y sanciones tributarias discriminatorias
- VI. Sigue: el impuesto italiano sobre las transferencias de dinero hacia los países extra-UE. Carácter discriminatorio y sancionador de una imposición contraria a la libre circulación de capitales
- VII. Conclusiones

RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha debido pronunciarse sobre muchas temáticas que comprenden las garantías del contribuyente. Entre estas, el análisis del sistema sancionatorio en el curso de los últimos años ha desarrollado diversos perfiles interpretativos.

El presente trabajo se profundiza en los principios y pronunciamientos del TJUE en materia sancionatoria sobre algunos aspectos específicos. Dentro de los numerosos tipos sancionatorios de los cuales se ha ocupado el TJUE, se analiza la ilegitimidad de las sanciones tributarias lesivas del principio de proporcionalidad y la ilegitimidad de las sanciones tributarias discriminatorias, tras la reconstrucción teórica de los dos principios. Finalmente se examina un novedoso tributo italiano que, aunque no constituya una sanción stricto sensu, se presenta como un tributo fuertemente discriminatorio y sancionatorio, en contraste con la libertad fundamental de la libre circulación de capitales.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas cuatro décadas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido que pronunciarse en numerosas oportunidades sobre temáticas que comprenden las garantías del contribuyente y la relación jurídico-tributaria, especialmente en su ámbito procedimental. Entre estos aspectos, merece particular atención el análisis del sistema sancionador, el cual en el curso de los últimos años ha desarrollado diferentes perfiles interpretativos.

Como es sabido, en el ámbito tributario el TJUE funda sus decisiones en los principios generales del ordenamiento jurídico europeo, generados preponderantemente en su propia actividad interpretativa, más que en las normas contenidas en las Directivas, los Reglamentos, en las disposiciones tributarias del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea o en la propia Carta de los derechos fundamentales de la Unión. En tal sentido, resulta necesario partir de una premisa. En línea teórica no existirían obstáculos de naturaleza jurídico-institucional para que las Instituciones de la Unión adoptasen actos legislativos que tengan por objeto sanciones tributarias administrativas que se refieren a impuestos armonizados, en particular, IVA y accisas.

Sin embargo, la ratio que fundamenta la no intervención del legislador de la Unión en materia sancionadora-tributaria obedece a una elección de coherencia institucional en virtud de la cual las sanciones administrativas tributarias han quedado bajo la competencia de los Estados miembros, incluso respecto de aquellos sectores disciplinados por el derecho europeo, in primis el impuesto sobre el valor añadido (IVA). Debe tenerse en cuenta que incluso para los impuestos armonizados a nivel europeo las competencias administrativas en materia de determinación y control tributario han quedado integralmente en manos de las administraciones tributarias de los Estados miembros. En tal sentido, las Instituciones legislativas de la Unión han entendido que es pertinente que los legisladores tributarios nacionales mantengan la competencia para regular violaciones en materia tributaria y sus respectivas sanciones.

../..

La deducibilidad fiscal de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 15 de junio de 2020 (JUR 2020/33663)

J09

Quincena fiscal, N° 20, 2020



Olga Carreras Manero
Profesora Titular
Universidad de Zaragoza

Sabina de Miguel Arias
Profesora Titular
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El presente trabajo analiza las diferentes tesis jurisprudenciales y doctrinales relativas a la posibilidad de deducir fiscalmente ciertos gastos contables en sede del Impuesto sobre Sociedades; en concreto, nos centramos en la cuestión atinente a los intereses de demora. A tal fin, se procederá al examen de las diversas teorías que sobre su deducibilidad fiscal se han aplicado cuando los mismos se han liquidado conjuntamente con las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria.

CONTENIDO

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón objeto del presente comentario tiene su origen en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 29 de marzo de 2019, la cual desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra una liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, en relación con la deducción fiscal de los gastos derivados del pago de intereses de demora del ejercicio 2014.

A este respecto, la parte recurrente alega que aquellos intereses de demora devengados como consecuencia de la incoación de ciertas actas de inspección del Impuesto sobre Sociedades deberían ser objeto de deducción en concepto de gastos financieros en el referido tributo, tesis esta que no fue aceptada, en un primer momento, por el órgano económico-administrativo competente.

Como consecuencia de ello, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el pronunciamiento ahora estudiado, se centra en examinar la evolución normativa y doctrinal en relación con la cuestión objeto de análisis, a fin de ofrecer una solución al asunto controvertido.

En efecto, cabe recordar que, con base en lo dispuesto en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto fuese deducible el mismo debía tener la consideración de necesario para la obtención de rendimientos.

Así, y de acuerdo con tal precisión, venía a entenderse que los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria no revestían el carácter de necesarios, de modo que no podían ser fiscalmente deducibles.

En relación con esta cuestión, vino a pronunciarse el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de octubre de 1998 (RJ 1998, 9495), donde no cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, si bien señala que si la función de aquellos "es compensar el tiempo en que la Administración tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora".

Con posterioridad, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496), del Impuesto sobre Sociedades eliminó el mencionado requisito de la necesidad. Además, no incluyó referencia alguna, entre los gastos no deducibles, a los intereses de demora (artículo 14), motivos por los cuales se pasó a considerar que estos últimos sí eran deducibles para calcular la base imponible del tributo que nos concierne.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central admitió de forma pacífica la deducibilidad de los intereses de demora derivados de las actas de inspección, si bien se produjo un notable cambio de criterio a raíz de su Resolución de 7 de mayo de 2015, en la cual vino a negar tal deducibilidad en aplicación de la mencionada jurisprudencia del Tribunal Supremo.

De este modo, en el Informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 "relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria" se concluye que los intereses de demora exigidos a raíz de procedimientos comprobación presentan una naturaleza indemnizatoria, pero no constituyen partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en aplicación de la doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central.

../..



Carmen Banacloche Palao
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
URJC

SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo 1239/2020, de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 1056/2019 – NFJ079207–) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, ponente don José Díaz Delgado), en la que cambia el criterio interpretativo mantenido hasta el momento de acuerdo con el cual, en casos de adquisición de la nueva vivienda habitual mediante financiación ajena, solo se entendía reinvertido el importe de los intereses pagados los dos años antes o después a la fecha de la transmisión.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

La sentencia da lugar al recurso de casación interpuesto y anula la sentencia recurrida (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia –TSJ– de Cataluña de 15 de noviembre de 2018 [rec. núm. 365/2016 –NFJ074129–]), estimando la pretensión de la recurrente en los términos solicitados.

El caso trata de una contribuyente a la que la Inspección exigió una liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del año 2006 en la que solo aceptó como «cantidad reinvertida» los importes desembolsados efectivamente (la liquidez monetaria), tanto en el momento de la compra de la segunda vivienda habitual, como durante los dos años siguientes (amortización de la hipoteca y pago de intereses, desde octubre 2006 hasta enero 2008).

La recurrente, por el contrario, defendió a lo largo de todo el proceso administrativo primero, y contencioso, después, que la cantidad reinvertida era no solo el importe desembolsado sino también la financiación ajena dispuesta.

La primera vivienda habitual se vendió el 13 de enero de 2006 por un precio de 600.000 euros. La segunda vivienda habitual se adquirió el 27 de octubre de 2006 por 280.000 euros, más gastos de transmisión, pagando en el momento de la compra 32.000 euros y subrogándose en el préstamo hipotecario que había contraído el transmitente, el cual ascendía a 248.000 euros.

La Administración consideró que solo había reinversión en los 32.000 euros pagados en metálico a la firma de la compra de la nueva vivienda, añadidos sus gastos asociados, y en las amortizaciones del préstamo en que la contribuyente se había subrogado, pero solo durante los dos años siguientes a la adquisición, no así respecto del resto de la cuantía del préstamo hipotecario.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del Tribunal Supremo (TS) se basa en la redacción de los artículos 38.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), aprobada por la Ley 35/2006 (antiguo art. 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –TRLIRPF– aprobado por RDLeg. 3/2004), y 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –RIRPF–, aprobado por Real Decreto 439/2007 (antiguo art. 39 del reglamento aprobado por RD 1775/2004), de los cuales no se desprende que deba existir una correlación financiera entre la cantidad obtenida por la venta de la vivienda transmitida y la cantidad reinvertida en la nueva vivienda habitual. Entiende el Alto Tribunal que tampoco resulta de dicha normativa que no pueda considerarse el importe de la financiación ajena solicitada para la compra de la nueva vivienda como cuantía equivalente al importe obtenido por la vivienda transmitida:

..//..



Isidoro Martín Dégano
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario
UNED

SUMARIO

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

RESUMEN

La reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas por trabajo activo para personas con discapacidad no requiere de una cierta habitualidad por lo que basta con trabajar unas pocas horas al año. También se aplica a quien tenga reconocida una incapacidad laboral transitoria

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo (TS) se ha pronunciado recientemente sobre la reducción por trabajo activo para personas con discapacidad en dos sentencias que afrontan supuestos de hecho diferentes. La reducción sobre los rendimientos netos del trabajo se reguló, en su momento, en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y en la actualidad está prevista en el artículo 19.2, pero como gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo.

En el primer supuesto, una persona con discapacidad trabajó a tiempo parcial, como ayudante de cocina en un bar, una o dos semanas anuales (menos de 20 horas) durante tres años consecutivos percibiendo un salario en torno a los 300 euros en cada uno. Por este motivo, el contribuyente entendió que se podía aplicar el citado beneficio fiscal. Sin embargo, tras una comprobación la oficina gestora procedió a la regularización basándose en el escaso tiempo trabajado. Según el criterio administrativo, la reducción requiere de cierta habitualidad en el trabajo. No conforme, el contribuyente interpuso las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, con sede en Málaga, que fueron desestimadas (Resolución 299/2014, de 7 de febrero, y Resoluciones 615/2016 y 665/2016, de 3 de junio). Lo mismo ocurrió con el recurso ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sentencia 1590/2017, de 31 de julio, rec. núm. 299/2014 –NFJ079406–).

En el segundo supuesto, un trabajador estuvo los tres primeros meses del año de baja por incapacidad laboral transitoria pasando, a partir del 2 de abril, a la situación de incapacidad permanente absoluta tras una resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social. Esta última situación se mantuvo, al menos, hasta el 31 de diciembre. El contribuyente se aplicó en su autoliquidación el beneficio fiscal que estamos comentando. Sin embargo, la Administración en una comprobación limitada procedió a la regularización por estimar que no era propiamente un trabajador por cuenta ajena dada su incapacidad laboral. Instada sin éxito la reclamación ante el TEAR de Valencia (Resolución de 26 de junio de 2015), el contribuyente recurrió ante el TSJ de la Comunidad Valenciana que estimó el recurso por entender que no se pierde la condición de trabajador durante el periodo de baja temporal (Sentencia 1233/2018, de 29 de noviembre, rec. núm. 794/2015 –NFJ079574–).

En ambos supuestos, el contribuyente y el abogado del Estado –respectivamente– recurrieron en casación siendo admitidos los recursos por concurrir interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia conforme a lo previsto en el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Los respectivos autos precisaron que la cuestión que presentaba ese interés era:

Determinar si para que el obligado tributario pueda disfrutar la reducción contemplada en el artículo 20.3 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, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo.

../..



Rafael Fernández Valverde
Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

SUMARIO

- I. Datos de identificación
- II. Resumen del fallo
- III. Disposiciones aplicadas
- IV. Antecedentes de hecho
- V. Doctrina del Tribunal Supremo
- VI. Conclusión casacional
- VII. Resolución del caso concreto

CONTENIDO

Datos de identificación

Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo 1332/2020, de 15 de octubre, ECLI:ES:TS:2020:3289, Sección Segunda (RC 2043/2019).

Ponente D. Isaac Merino Jara.

Resumen del fallo

1º. Mediante resolución del Subdirector General de Tributos de la Comunidad Valenciana, de 18 de mayo de 2015, fue denegada la solicitud, de la entidad recurrente, de rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2013 del Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente —IAIMA—, en su modalidad de producción de energía eléctrica, creado por Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana.

2º. Formulada reclamación económico administrativa contra la anterior resolución, fue la misma desestimada por resolución del Conseller de Hacienda y Modelo Económico de la Generalitat (por delegación, el Director General de Tributos y Juego), de fecha 23 de mayo de 2016.

3º. La STSJ de la Comunidad Valenciana 417/2018, de 30 de octubre (Sección Cuarta) desestimó el recurso contencioso-administrativo 516/2016 formulado contra la anterior resolución del Conseller de Hacienda y Modelo Económico de la Generalitat, confirmando la denegación de la rectificación de la autoliquidación, solicitada por la entidad recurrente, en relación con el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente (IAIMA).

4º. Interpuesto recurso de casación (RC 2043/2019) por una entidad productora de energía eléctrica la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante STS 1332/2020, de 15 de octubre, procedió —tras llevar a cabo la interpretación requerida— a desestimar el recurso de casación formulado contra la STSJ de precedente cita, expresándose, en su parte dispositiva, en los siguientes términos:

«No haber lugar al recurso de casación número 2043/2019 interpuesto por ... contra la sentencia número 417/2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Cuarta, de 30 de octubre de 2018, en el procedimiento Ordinario 516/2016, relativo a los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente consecuentemente, se confirman los actos recurridos por ser ajustados a derecho».

../..

La posible inconstitucionalidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que confirma la competencia de la Junta Arbitral navarra para resolver conflictos con los Territorios Históricos

J13



Forum Fiscal Nº 271, enero 2021

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

CONTENIDO

El Tribunal Supremo se ha pronunciado una vez más este pasado mes de diciembre de 2020 sobre la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver conflictos de competencias que puedan producirse entre la Hacienda Foral de Navarra y alguna de las de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el caso concreto que nos ocupa la discrepancia hacía referencia a la determinación de la residencia habitual de un contribuyente, que la había declarado en el Territorio Histórico de Bizkaia pero respecto de la que la Hacienda Foral de Navarra pretendía su rectificación y la consideración de que la misma estaba fijada en Navarra en los años objeto de la controversia.

No vamos a centrarnos en la resolución sobre el fondo de la cuestión que establece el Tribunal Supremo, aun cuando habría cuestiones interesantes que poner de manifiesto igualmente, al no lograr entender muy bien por qué en unas ocasiones el Tribunal Supremo da preferencia a la presunción de validez del domicilio fiscal declarado por los contribuyentes salvo que una Administración sea capaz de aportar elementos de prueba suficientes para destruir la mencionada presunción, y en otras ocasiones sin embargo prefiere dar una mayor validez a la presunción de validez de los actos administrativos, en este caso, la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, cuando precisamente la clave de bóveda de la controversia es si se habían aportado suficientes elementos de prueba en la fase administrativa como para destruir la presunción de certeza del domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

Me parece más importante poner el acento en que el Tribunal Supremo nuevamente afirma la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver los conflictos de competencias que se produzcan entre la Hacienda Foral de la Comunidad Foral de Navarra y una de las Haciendas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Tribunal Supremo recuerda que «Sobre la denunciada incompetencia de la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico de Navarra con el Estado para dirimir los conflictos suscitados, no con éste último, sino con otros territorios que ejercitan atribuciones fiscales por virtud de concierto —como es el caso presente— ha sido ya resuelta, en sentido favorable al ejercicio de la competencia, en diversas sentencias de este Tribunal Supremo.

Así, nuestra sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 538/2012, interpuesto precisamente por la HTN contra una resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco —lo que podría considerarse cuestión semejante e inversa a la que ahora debemos examinar— analiza la alegación en el sentido (repetido por la DPB ahora) de que cualquiera de las Juntas Arbitrales (la del Convenio o la del Concierto) podría resolver las discrepancias suscitadas sobre el domicilio de los contribuyentes. Y esa sentencia señala que la posible contradicción o vacío que la coexistencia de ambas normas convenidas puede conllevar debe salvarse atendiendo a la función que corresponde a la Junta Arbitral, que resuelve los conflictos cuyo conocimiento tiene atribuido, en un ámbito puramente administrativo, no jurisdiccional.

Se trata de un trámite administrativo, vía previa a la judicial, que revisará en su caso la legalidad de la actuación administrativa desarrollada ante la Junta y de su resolución. Planteada esa vía administrativa de acuerdo con lo que su normativa previene, ese concreto procedimiento, acorde con esas previsiones normativas que se aplican al conflicto según quién y cómo se inicie, es un tipo singular de procedimiento o vía administrativa singular, establecido para resolver los conflictos de competencia con carácter previo a su acceso a la jurisdicción, por lo que no puede acordarse la ausencia de competencia de la Junta Arbitral que resolvió el conflicto.

La doctrina mencionada se reitera en la sentencia de esta Sala n.o 104/2016, de 26 de enero, recaída en el recurso n.o 916/2014, cuyo fundamento de derecho segundo considera el supuesto (no concurrente en nuestro caso, pero conectado con él) de que ambas Juntas puedan considerarse competentes, que se resuelve de acuerdo con el criterio anteriormente expuesto, en el sentido de que, planteado el conflicto ante una Junta, de acuerdo con las normas que regulan su competencia, cual es el caso, esa Junta deviene en órgano competente, dado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto».

Hasta el momento, por tanto, no hay ninguna novedad en el planteamiento del Tribunal Supremo, que ratifica lo que ya había dicho en un par de ocasiones, aunque es cierto que esta vez sí se permite hacer una disquisición adicional sobre lo imperfecto de la solución que alcanza, aunque atribuye la responsabilidad de la misma al legislador ordinario. Así, dice que «Somos conscientes de que existe un problema difícil de resolver judicialmente, más propio de una reforma legal de los respectivos regímenes paccionados, pues el actual sistema favorece, o al menos permite, una especie de competencia alternativa por ocupación, en el sentido de que la Administración que primero promueva el conflicto, mediante sus actos preparatorios, atrae para sí el fuero, tanto competencial —elige Junta Arbitral, por así decirlo— como sustantivo, pues cada Junta se debe a sus propias normas fiscales, aun matizada por la tendencia a cierta uniformidad en la regulación de las instituciones de orden general.

../..

Inicio del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria derivada de donaciones acreditadas únicamente por transferencia bancaria

J14

Diario LA LEY, n° 9780, de 28 de enero de 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1625/2020, 30 noviembre
Rec. 4467/2018

RESUMEN

El Supremo declara que el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que se refleja mediante apunte bancario que fueron efectuadas las referidas transferencias.

CONTENIDO

A los efectos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en lo que hace al cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria por donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio del cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.

Analiza el Supremo los dos preceptos que están confrontados; de un lado, el artículo 67.1 LGT que, con carácter general en toda la materia tributaria, fija el inicio de la prescripción desde que finaliza el plazo para autoliquidar o declarar; y el artículo 48.1, segundo párrafo, del Reglamento del Impuesto que sigue igual solución, ambos en relación al artículo 21.1 de la LGT que sugieren que el primer plazo, previsto para la declaración o la autoliquidación, empieza a correr desde que tienen lugar el hecho imponible y el correlativo devengo.

Pero al mismo tiempo, el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto siembra la duda al remitirse al artículo 1227 del Código civil, porque este precepto sitúa el día inicial, en las donaciones formalizadas en documento privado en la fecha en la que esa clase de documento accede a un registro público o se entrega a un funcionario público por razón de su oficio; o desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron.

Esta opción persigue la finalidad de evitar que esa opacidad, que es inherente a todo documento privado, obstaculice e impida actuar a la Administración tributaria y favorezca el fraude fiscal, pero también cuenta con el inconveniente de que alterar, por una vía reglamentaria, el régimen general de inicio del plazo de prescripción que se contiene en el artículo 67.1 LGT.

iendo esta la situación normativa, en la que el artículo 67.1 LGT regula el inicio de la prescripción sin establecer distinciones según que el devengo o nacimiento de la obligación tributaria haya tenido su causa en una operación externa y claramente visible o en una operación opaca; y disponiendo que el devengo o nacimiento de la obligación tributaria principal es el dato principal de que se arranca para poner en marcha el cómputo de los dos sucesivos plazos que la LGT contempla en orden a la liquidación final: referidos, el primero, a la declaración o autoliquidación, y el segundo a la ulterior actuación de la Administración que efectúa directamente la liquidación o confirma o revisa la autoliquidación del contribuyente, llega el Supremo a la conclusión que el primer plazo tomado en consideración es el relativo a la declaración o autoliquidación y que este plazo necesariamente nace con el devengo.

Y solo a partir del este momento del devengo es cuando cabe hablar de un hecho con relevancia tributaria; y aclara que el segundo plazo, que es el de prescripción, comienza una vez finalizado ese primer plazo.