

ZAZAB / BIDAT

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



Acantilados de San Juan de Gaztelugatxe
Bermeo
Bizkaia

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

Número anterior
Nº 222



ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

martxoa
2021
marzo

223

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA / DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

LANKIDETZAN / EN COLABORACIÓN CON

EUSKO JAURLARITZA
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO
BIBLIOTECA GENERAL

223 Zk.
2021 MARTXOA

Nº 223
MARZO 2021

Aurkibidea/Sumario

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

- A01** ÓSCAR DEL AMO GALÁN
Los tributos locales en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 71, 2021
-
- A02** PABLO RENIEBLAS DORADO
Principales medidas del acuerdo comercial y de cooperación entre la UE y la Comunidad Europea de Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, con especial referencia a las medidas relacionadas en el ámbito del comercio y fiscalidad
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 71, 2021
-
- A03** F. GARCÍA DE PABLOS
El fin de la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº. 95, 2021
-
- A04** G. TARÍN JUSTE
Las Canarias: ¿el desconocido paraíso fiscal español?
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº. 95, 2021
-
- A05** EDUARDO BARRACHINA JUAN
El derecho a la deducción del IVA soportado y el fraude en el IVA
Consell obert, Nº. 359, 2021
-
- A06** ALEJANDRA BEATRIZ MARQUÉS MÉNDEZ
Tributación internacional de futbolistas expatriados
Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 70 (Enero-Marzo), 2021
-
- A07** FRANCISCO JESÚS MARTÍNEZ JIMÉNEZ
Las opciones fiscales en la sucesión de la empresa familiar desde la perspectiva de la reorganización societaria
Gaceta fiscal, Nº. 415, 2021
-
- A08** MARÍA ANGELES GARCÍA VALIÑAS — FERNANDO ARBUÉS GRACIA
La fiscalidad del agua
Presupuesto y gasto público, Nº 101, 2020
-
- A09** BEATRIZ MORENO SERRANO
Sustituto del contribuyente en el ICIO
Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Nº. 3, 2021
-
- A10** SARA ASENSIO GIMÉNEZ — TERESA MORALES GIL
Una visión práctica de las normas de transparencia fiscal internacional españolas y propuestas de futuro
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021
-

-
- A11** JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO
La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021
-
- A12** BEATRIZ MORENO SERRANO
A vueltas con Navantia y el IBI
La administración práctica, Nº. 1, 2021
-
- A13** DAVID CABEZUELO VALENCIA
Forma de cálculo de la cuota íntegra del IBI de los bienes inmuebles urbanos de uso comercial
La administración práctica, Nº. 1, 2021
-
- A14** JOSÉ GABRIEL MARTÍN RODRÍGUEZ
Problemática Contable y Fiscal de las subvenciones. Parte IV (donaciones)
Técnica contable y financiera, Nº. 38, 2021
-
- A15** MAITE GALAN DONLO
La residencia fiscal en tiempos de pandemia
Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales, Nº. 164, 2021
-
- A16** DAVID CABEZUELO VALENCIA
Sujeción al IVA de la cesión obligatoria de un local al ayuntamiento
La administración práctica, Nº. 12, 2020
-
- A17** LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ
La fiscalidad del año de la pandemia: ideología versus eficacia
Consell obert, Nº. 358, 2020
-
- A18** MARÍA TERESA MATA SIERRA
La inadmisibilidad de la aplicación retroactiva de un cambio de criterio administrativo en la aplicación del ordenamiento tributario
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- A19** MAXIMILIAN VON JÄHNICHEN
La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- A20** JUAN BAUTISTA MARTÍN QUERALT
¿Quién se queda con un impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea?
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- A21** ALEJANDRO SALVADOR NAVASQUILLO CALLEJA
La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto 1178/2020, de 29 de diciembre
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- A22** JAIME RODRÍGUEZ CORREA
Modificación del tipo impositivo aplicable a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- A23** ALBERTO GARCÍA MORENO
Consecuencias tributarias del vencedor en juicio: intereses, costas y responsabilidad patrimonial
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-



A24

ELVIRA ARROYO

Fraude fiscal. Se estrecha el cerco

Escritura pública, Nº. 127, 2021 (Ejemplar dedicado a: Pymes en crisis)

A25

DANIEL ORTIZ ESPEJO

Algunas consideraciones sobre la determinación de la base imponible del ICIO en los contratos de obras adjudicados por el sector público

Tributos locales, Nº. 147, 2020

A26

LAURA URBANEJA VIDALES

Breves anotaciones sobre el sistema de impugnación de actos tributarios en los municipios de gran población

Tributos locales, Nº. 147, 2020

A27

IGNACIO RÍO SANTOS

EI cálculo de la cuota a distribuir del IAE por el municipio exactor y sus repercusiones en los municipios afectados.

Interpretaciones de la Regla 17º de la Instrucción del IAE

Tributos locales, Nº. 148, 2020-2021

A28

ARIADNA TRILLAS FONTS

Subida limitada de impuestos

Alternativas económicas, Nº. 88 (febrero), 2021

A29

NURIA DíEZ ALONSO

Los impuestos que suben

Inmueble: Revista del sector inmobiliario, Nº. 208, 2021

A30

ROCÍO PÉREZ SÁEZ

La cuota impositiva del IIVTNU no puede coincidir con la riqueza gravada por el impuesto

La administración práctica, Nº. 2, 2021

A31

JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA

Análisis del tratamiento fiscal en el IRPF de los rendimientos irregulares en el contexto de las actividades económicas

Actum fiscal, Nº. 166, 2020

A32

LUZ RUIBAL PEREIRA

El canon de agua de Galicia y su relación con el IVA por parte de los ayuntamientos en la prestación del servicio de suministro de agua

Actum fiscal, Nº. 166, 2020

A33

MIGUEL CRUZ AMORÓS

Legislación fiscal 2021 (II)

Medidas anti fraude

Actum fiscal, Nº. 166, 2020

A34

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Algunas cuestiones acerca de la prescripción tributaria en infracciones por presentación incorrecta o incompleta de declaraciones tributarias y por solicitud u obtención indebida de devoluciones fiscales

Actum fiscal, Nº. Extra 167, 2021

A35

BEGOÑA CUESTAS SERRANO

El dominio público radioeléctrico. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Aspectos problemáticos

Actum fiscal, Nº. Extra 167, 2021



A36 MIGUEL CRUZ AMORÓS
Fin de lucro, beneficios fiscales y forma jurídica
Actum fiscal, Nº. Extra 167, 2021

A37 MIGUEL CRUZ AMORÓS
Legislación fiscal 2021 (III)
La administración tributaria se mueve
Actum fiscal, Nº. 168, 2021

A38 IÑAKI ALONSO ARCE
Hacia un nuevo modelo de atención a los contribuyentes en la Hacienda Foral de Bizkaia
Forum fiscal, Nº. 273, 2021

A39 ROSA LITAGO LLEDÓ
La liquidación tributaria vinculada a delito. Su difícil acomodo a la definición legal de acto administrativo
Forum fiscal, Nº. 273, 2021

A40 BLANCHE SEGRESTIN
Una alternativa solidaria al impuesto sobre el carbono
Alternativas económicas, Nº. 89 (marzo), 2021

A41 PERE RUSIÑOL
Impuestos: la madre del cordero
Alternativas económicas, Nº. 89 (marzo), 2021

ADMINISTRAZIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

D01 PILAR ÁLVAREZ BARBEITO
La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente.
Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021

D02 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0001-21
El consultante es un Ayuntamiento que ha iniciado un contrato de suministro para adquirir una máquina barredora. En pago de dicha máquina entregará otra máquina barredora antigua más un importe en metálico
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D03 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0002-21
La consultante es una entidad mercantil que recibe facturas completas o simplificadas en soporte papel por parte de sus proveedores. Quiere llevar a cabo la conservación de las mismas mediante una fotografía que mostraría su contenido íntegro. Dicha fotografía se enviaría por correo electrónico a una cuenta de correo corporativa específicamente creada para la recepción de facturas y alojadas en un servidor cloud de reconocido prestigio. A continuación, se procedería a la destrucción del soporte papel original de las facturas si bien las imágenes de dichos documentos permanecerían almacenadas digitalmente durante los plazos de conservación establecidos legalmente.
Procedencia del sistema de conservación de facturas recibidas descrito en el cuerpo de consulta
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D04

CONSULTA VINCULANTE DGT V0003-21

La entidad consultante es una federación empresarial de editores que cuestiona el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la importación y/o comercialización de los denominados comercialmente como libros y/o cuadernos de colorear y de los libros y/o cuadernos de actividades, cuando las citadas publicaciones dispongan del correspondiente ISBN.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a los citados productos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D05

CONSULTA VINCULANTE DGT V0005-21

La consultante se dedica a la fabricación y distribución de dispositivos médicos, y en particular comercializa en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido una serie de productos como agujas, tijeras, cánulas, trócares y otros instrumentos quirúrgicos, habiéndose importado todos estos productos, por la aduana holandesa, con el código de nomenclatura combinada 9018 90 84. Los adquirentes de estos productos son en su mayoría hospitales, públicos y privados, y también grupos empresariales que gestionan o son propietarios de hospitales, siendo los correspondientes hospitales los destinatarios reales de los productos.

Aclaración de la consulta vinculante de 13 de agosto de 2020, consulta V2640-20 en relación con el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a estos productos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D06

CONSULTA VINCULANTE DGT V0007-21

La entidad consultante es una fundación sin ánimo de lucro que presta servicios de asistencia social a personas con discapacidad psíquica a través de una residencia. La residencia es arrendada por un empresario o profesional.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendamiento de la residencia.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D07

CONSULTA VINCULANTE DGT V0011-21

La entidad consultante es un centro de estudios que va a organizar un congreso o conferencia en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya finalidad es el intercambio de ideas de investigación y redes, cobrándose una cuota de inscripción a los participantes. Se cobrará otra cuota a los acompañantes, donde se incluyen una serie de visitas turísticas y comidas. Algunos de los asistentes residen en el territorio de aplicación del Impuesto y otros son no residentes.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones descritas.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D08

CONSULTA VINCULANTE DGT V0014-21

Se pretende constituir una sociedad limitada que tendrá por objeto social la rehabilitación, reforma y decoración de inmuebles, y que estará integrada por tres socios personas físicas con idéntico porcentaje de participación.

Se consulta la tributación que corresponde a los socios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los servicios prestados a la sociedad y su posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D09

CONSULTA VINCULANTE DGT V0016-21

La consultante manifiesta que ha recibido por error en los meses de abril, mayo y junio de 2020 pagos del Servicio Público de Empleo Estatal y que comunicada dicha incidencia a la referida entidad, ésta le ha manifestado la próxima comunicación de una cuenta bancaria para realizar la devolución del ingreso, sin que a la fecha haya recibido dicha comunicación.

Tratamiento en la declaración del ejercicio 2020 de los referidos pagos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D10

CONSULTA VINCULANTE DGT V0017-21

Persona física que desarrolla una actividad económica y que va a contratar a su cónyuge como autónomo colaborador.

Deducibilidad de la retribución que se satisfaga al cónyuge por parte del titular de la actividad económica.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D11

CONSULTA VINCULANTE DGT V0022-21

La persona física consultante, que desarrolla su actividad profesional como ortodontista en el territorio de aplicación del Impuesto, ha comenzado a trabajar con un sistema de alineadores dentales invisibles personalizados. El método de trabajo es el siguiente: la consultante realiza pruebas y mediciones en su clínica y elabora un diagnóstico que es enviado a través de medios electrónicos al fabricante. El alineador dental se fabrica en un laboratorio de los Estados Unidos y una vez fabricado se envía, a través de dos sedes de actividad situadas en Países Bajos y en Suiza, a la consultante para su posterior entrega y colocación a sus clientes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas que realiza el fabricante de los alineadores dentales para ortodoncia a la consultante.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D12

CONSULTA VINCULANTE DGT V0023-21

La consultante se dedica a organizar rutas gastronómicas por ciudades del territorio español siendo sus clientes principales empresas radicadas en países de la Unión Europea. La consultante acompañará a los clientes por diferentes restaurantes, cafeterías, bodegas, etc donde los clientes realizarán degustaciones de productos. La consultante recibirá las facturas de los restaurantes y después facturará a su cliente por la totalidad.

1. Epígrafe en el que se debe dar de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
2. Si la organización de dichas rutas gastronómicas está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según reglas de localización.
3. Si podría deducir las cuotas soportadas de las facturas de los restaurantes.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D13

CONSULTA VINCULANTE DGT V0029-21

El consultante viene realizando contratos temporales de sustitución de vacaciones, todos ellos de duración inferior al año, en la categoría de auxiliar administrativo en un centro de salud. Le han aplicado en las nóminas de septiembre, octubre y noviembre, un tipo de retención superior al 30% sobre su salario, cuando a su entender debían de haberle aplicado el tipo de retención del 2%, por lo que ha solicitado al departamento de recursos humanos de dicho centro de salud, la diferencia de lo retenido que excede de la aplicación del 2%, habiéndosele sido denegada dicha reclamación.

Consideración fiscal al respecto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D14

CONSULTA VINCULANTE DGT V0040-21

El consultante ha escrito un libro y quiere venderlo a través de una plataforma de descargas. Tributación en IAE, IVA e IRPF de la publicación del libro a través de la referida plataforma.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D15

CONSULTA VINCULANTE DGT V0044-21

La entidad consultante con posterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a un periodo impositivo recibe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CMNC), liquidaciones que tienen incidencia en el importe de la deuda tributaria autoliquidada por dicho periodo.

Procedimiento a seguir en el supuesto planteado.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D16

CONSULTA VINCULANTE DGT V0046-21

Un particular pretende adquirir un vehículo matriculado en el año 2013 que, con posterioridad a la matriculación, estuvo afecto a la actividad de taxi

Sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D17

CONSULTA VINCULANTE DGT V0047-21

El consultante se dedica a la actividad de dirección de un espacio de creación artística, encuadrada en el epígrafe 899 del IAE. A los diferentes artistas cuyos servicios contrata para la exposición de dibujos, fotografías, representaciones teatrales o conferencias les abona cantidades que están por debajo de 400 euros.

Requisitos de la facturación realizada por los artistas y conferenciantes.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D18



CONSULTA VINCULANTE DGT V0055-21

La consultante es una persona física que presta servicios de osteopatía.
Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D19



CONSULTA VINCULANTE DGT V0074-21

El consultante, arquitecto, está vinculado con una federación deportiva por un contrato de arrendamiento de servicios suscrito el 1 de noviembre de 1998.

Ante una posible resolución del contrato por parte de la federación, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley 35/2006 a la indemnización a percibir (dos anualidades).

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D20



CONSULTA VINCULANTE DGT V0103-21

La consultante se va a someter a un tratamiento de fertilidad -no va a recurrir a la Seguridad Social debido al tiempo de espera de dos años-

Si puede aplicar algún tipo de beneficio fiscal en su declaración de IRPF, por los gastos que le ocasione dicho tratamiento y/o medicamentos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D21



CONSULTA VINCULANTE DGT V0119-21

La fundación consultante convoca anualmente unos premios a los que en la edición de 2018 les fue concedida la exención establecida en el artículo 7.I) de la Ley 35/2006.

Se pregunta si, a efectos del mantenimiento de la exención en futuras convocatorias, la publicación de su anuncio en un periódico de gran circulación nacional puede entenderse cumplida con su inserción en la versión digital de dicho periódico.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D22

NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ

Inexistencia de establecimiento permanente, mediando entidad filial, por actividades logísticas, de transporte y entrega

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 30 de octubre de 2020 (V3248-20)

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021

D23

JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA

Modificación de la base imponible en caso de un no establecido en situación de concurso

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de noviembre de 2020 (V3346-20)

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021

D24

CARLOS ROMERO PLAZA

Sobre el coste de adquisición a la hora de determinar el gasto de amortización deducible en el IRPF por adquisiciones a título lucrativo resolución del Tribunal Económico Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), de 30 de junio de 2020, procedimiento nº 46-04964-2017

Resolución del Tribunal Económico Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), de 30 de junio de 2020, procedimiento nº 46-04964-2017

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021

D25

DAVID CABEZUELO VALENCIA

Sujeción al IVA de la venta por un ayuntamiento de unas plazas de garaje obtenidas por cesión gratuita

La administración práctica, Nº. 2, 2021

D26

DAVID CABEZUELO VALENCIA

Responsabilidad patrimonial del Estado por los daños y perjuicios causados a una empresa por las actuaciones de la Administración Tributaria

La administración práctica, Nº. 2, 2021



JURISPRUDENTZIA

JURISPRUDENCIA

- J01** BERNARDO VIDAL MARTÍ
Reducción por trabajador activo discapacitado: criterios del Tribunal Supremo
Sentencias nº 1356/2020 y 1381/2020, de 20 y 22 de octubre (recursos 373/2018 y 976/2019, respectivamente) del Tribunal Supremo
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 71, 2021
-
- J02** JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ
Residencia fiscal de futbolistas: ausencias esporádicas y centro de intereses económicos. Comentario de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2020 y 20 de noviembre de 2019
Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 70 (Enero-Marzo), 2021
-
- J03** ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ
De lo pertinente en el intercambio de información tributaria
Análisis de la STJUE de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021
-
- J04** BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ
La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J05** VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ
El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J06** ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ
El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica: cuestión prejudicial ante el TJUE y determinación de la base imponible
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J07** BELÉN GARCÍA CARRETERO
La valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y otros motivos que podrían suscitar la inconstitucionalidad del Impuesto. Análisis de la sentencia 756-/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J08** MARÍA GARCÍA CARACUEL
La protección de los derechos de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud. Análisis de la STJUE de 6 de octubre de 2020 (asuntos C-245/19 y C-246/19)
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J09** DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
La imprescriptibilidad de las rentas afloradas por la presentación tardía del Modelo 720 ante la libertad de circulación de capitales. Análisis del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2020 por el que se plantea la cuestión prejudicial C-330/20
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J10** MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO
La aplicación del régimen especial de impatriados a los residentes no domiciliados en el Reino Unido. Sentencia de la Audiencia Nacional 1267/2020, de 15 de junio de 2020
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-



-
- J11** MARCOS IGLESIAS CARIDAD
La compatibilidad entre la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y el ITP tras la STJUE (Sala octava) de 6 de octubre de 2020. Caso Vodafone España, S.A.U., contra la Diputación Foral de Guipúzcoa
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J12** ELIZABETH GIL GARCÍA
A vueltas con las Sociedades Profesionales Interpuestas: las SSTs de 11 y 17 de diciembre de 2020
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J13** IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU
Tasas municipales sobre telefonía. Conclusiones del Abogado General Sr. Evgeni Tanchev presentadas el 16 de julio de 2020 en el Asunto C-764/18
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2020
-
- J14** JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ
Prestación única y gestión de fondos en el IVA. El asunto BlackRock (C-231/19)
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J15** ÓSCAR DEL AMO GALÁN
Cambio de criterio del TJUE respecto de la tasa por la utilización del dominio público local por parte de las empresas de telecomunicaciones
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J16** NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ
«Desconocimiento» de una operación entre partes vinculadas al amparo del artículo 9.1 de un Convenio para evitar la doble imposición
Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020 (recurso de casación 3000/2018)
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J17** BERNARDO VIDAL MARTÍ
Tributación de la opción de compra
Sentencia del Tribunal Supremo 459/2020, de 18 de mayo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, en recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) número 5332/2017
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J18** BERNARDO VIDAL MARTÍ
Rescate de un plan de pensiones con aportaciones no reducidas en base imponible
Sentencia del Tribunal Supremo 1457/2020, de 5 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, en recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) número 1047/2018
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J19** J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ
La base imponible del ITP y AJD en la dación en pago
Sentencia nº 149/2019, de 7 de febrero, del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo (recurso 5008/2017)
Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021
-
- J20** TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA ISLAS BALEARES
No es sujeto pasivo del Impuesto sobre el patrimonio el accionista de una entidad alemana con bienes inmuebles radicados en España
Diario LA LEY, nº 9805, de 8 de marzo de 2021
-
- J21** JOAN PAGÈS I GALTÉS
Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU
Tributos locales, Nº. 147, 2020
-

J22

BENJAMÍN GÓRRIZ GÓMEZ

IIVTNU: Alcance práctico de la STC 126/2019, que declaró inconstitucional el art. 107.4 TRLHL, en los supuestos en que la cuota a pagar sea superior al incremento de patrimonio

Diario LA LEY, nº 9807, de 10 de marzo de 2021

J23

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

Tributación por IVA en supuestos de cesión de vehículos a empleados que residen en un Estado miembro distinto del que trabajan

Diario LA LEY, nº 9807, de 10 de marzo de 2021

J24

MIGUEL ALONSO GIL

La comprobación de la liquidación definitiva del ICIO

Tributos locales, Nº. 148, 2020-2021

J25

IRENE ROVIRA FERRER

La no sujeción al IRPF de los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos a la Administración tributaria declarada por el TS

Gaceta fiscal, Nº. 416, 2021

J26

ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ

Sentencias relativas al IVA dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el segundo semestre de 2020

Actum fiscal, Nº. Extra 167, 2021

J27

SANDRA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de ejecución de sentencias que ordenan la retroacción de actuaciones en materia tributaria

Actualidad Administrativa nº 3, marzo 2021

J28

SANDRA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Jurisprudencia pendiente y reciente del Tribunal Supremo en materia de revisión en la vía judicial de las resoluciones que resuelven reclamaciones económico-administrativas estimando en parte y ordenando la retroacción de actuaciones en materia tributaria

Actualidad Administrativa nº 3, marzo 2021

J29

JAVIER LATORRE BELTRÁN

Tribunal Supremo y plusvalía a partir de la STC 59/2017

BIT plus, Nº. 253 (Marzo), 2021



DOKUMENTU INTERESGARRIAK

DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN MARZO 2021)

Dirección de Economía y Planificación
Departamento de Economía y Hacienda
Gobierno Vasco

Castellano: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0321.pdf
Euskera: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0321.pdf

223

Artikuluak

Artículos



Óscar del Amo Galán
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Impuesto sobre Actividades Económicas
- III. Procedimientos catastrales
- IV. Otras cuestiones que afectan a los tributos locales: beneficios fiscales para los acontecimientos de excepcional interés público

RESUMEN

Este artículo tiene como objeto el análisis de las medidas que se incluyen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 relativas a los tributos locales y los procedimientos catastrales.

CONTENIDO

I. Introducción

Vamos a analizar las medidas que, en relación con los tributos locales, se contienen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021.

En primer lugar, cabe hablar de diversas modificaciones en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Son las siguientes:

- Se crea un epígrafe para las empresas comercializadoras de energía eléctrica y gas, abriéndose la posibilidad de pagar una cuota provincial o nacional, y así evitar tener que pagar tantas cuotas municipales como municipios en los que se opere.
- Se crea un epígrafe para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación, para equipararlas a estas. En particular, afecta a los grandes centros de bricolaje y el equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros.
- Se crea un epígrafe para la actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar, ya sea en la vía pública, gasolineras, garajes públicos y privados, o en cualquier otro emplazamiento.

En segundo lugar, tenemos una medida de índole catastral, relativa a la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

Y, en tercer lugar, tenemos la aprobación de nuevos acontecimientos de excepcional interés público a los que se les resulta de aplicación el régimen especial de mecenazgo previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

II. Impuesto sobre Actividades Económicas

En el artículo 67 de la Ley de Presupuestos se introducen tres medidas que afectan a las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

- Empresas comercializadoras de energía eléctrica y gas

Se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del IAE, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecían de dicha clasificación. En las nuevas rúbricas se asignan los tres tipos de cuotas: municipal, provincial y nacional.

El sector eléctrico, tal y como estaba concebido, respondía al sistema de explotación unificada del sistema eléctrico nacional, anterior a la promulgación de la normativa liberalizadora y reguladora de dicho sector.

Con la promulgación de dicha normativa, el sistema eléctrico pasó de ser un servicio público de titularidad estatal desarrollado por empresas de mayoría pública, a ser un servicio desarrollado por sociedades mercantiles privadas.

En el sistema anterior la producción y venta de energía eléctrica estaban unidas, de modo que solo era posible su venta por las empresas productoras.

La estructura de las Tarifas del IAE estaba diseñada de acuerdo con ese sistema de explotación unificada.

../..



Pablo Renieblas Dorado
Inspector de Hacienda del Estado excedente
Socio Área de Impuestos Indirectos (Deloitte Legal)

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Comercio de bienes, facilitaciones aduaneras y medidas para aduaneras
 - 2.1. Comercio de Bienes
 - 2.2. Facilitaciones Aduaneras
 - 2.3. Medidas para aduaneras
- III. Prestaciones de servicios, incluyendo servicios digitales
- IV. Medidas de naturaleza fiscal

RESUMEN

En el presente artículo se realiza un resumen de las principales medidas que contiene el acuerdo firmado entre la Unión Europea (UE) y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (GB) respecto de la salida definitiva de GB de la Unión Europea, haciendo especial referencia a lo concerniente al comercio entre ambas zonas geográficas.

CONTENIDO

I. Introducción

Con la llegada del final del año, y después de años de discusiones, dimes y diretes entre la Unión Europea y Gran Bretaña, por fin se ha alcanzado un acuerdo que ha permitido la salida ordenada de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte de la UE.

Es importante empezar señalando que dicho acuerdo contiene los principios en los que se van a basar las futuras relaciones entre ambos territorios y, por tanto, respecto de muchas materias habrá que estar atento al desarrollo que sufrirá este acuerdo, ya que será en dichos desarrollos en donde encontraremos la regulación específica.

En todo caso, con el mismo, sí que se puede vislumbrar como van a ser estas relaciones y se pueden adelantar muchas de estas medidas que se encuentran recogidas en el mismo.

El acuerdo contiene más de 1.200 páginas, con lo que en este artículo vamos a hacer una referencia a las principales medidas relacionadas con el comercio internacional y la fiscalidad.

Así, los temas que vamos a analizar en este artículo se refieren al:

- Comercio de bienes, aduanas, y medidas para aduaneras.
- Prestaciones de Servicios, incluyendo servicios digitales.
- Medidas de naturaleza fiscal.

II. Comercio de bienes, facilitaciones aduaneras y medidas para aduaneras

2.1. Comercio de Bienes

La principal medida que se produce con la salida de GB de la Unión Aduanera es el establecimiento de fronteras entre ambos territorios, y por tanto la necesidad de pasar controles fronterizos y de presentar declaraciones aduaneras, debiéndose cumplir con los requisitos que establezcan en cada territorio en función de la naturaleza de la mercancía.

../..



F. García de Pablos
Doctor en Derecho

RESUMEN

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo ha terminado con la discriminación hacia los ciudadanos extracomunitarios y que no podían disfrutar de las medidas fiscales dictadas por las Comunidades Autónomas, al mismo tiempo que ha establecido la posibilidad de que los bienes situados en países terceros puedan acceder a los beneficios fiscales estatales y autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTENIDO

DERECHO FISCAL

La anterior normativa española impedía la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, cuando el causante no fuera residente en España, o bien cuando el contribuyente, heredero o donatario, tampoco fuera residente en territorio español. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12), acreditó la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y sobre bienes en el extranjero en nuestro país, por lo que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, intentó resolver esta problemática pero de una manera muy limitada. En efecto, la reforma impedía la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos a los ciudadanos extracomunitarios y sobre bienes en países terceros, en contra de la jurisprudencia citada, lo que ha determinada una infinidad de demandas exigiendo la responsabilidad patrimonial del Estado.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020, relativa al recurso de casación nº 6314/2018, ha puesto el punto final a esa controversia al asentar la siguiente doctrina, que la libertad de circulación de capitales, se aplica en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los ciudadanos no residentes en alguno de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por lo que dicha libertad prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones y donaciones, en particular sobre bienes situados en España, en función de la residencia de los causantes o de los sujetos pasivos, dado que no resulta admisible la no aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma, donde están situados los bienes inmuebles, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. La indicada sentencia del Tribunal Supremo se pronunció sobre la situación de un causante, ciudadano de nacionalidad francesa, y residente en Venezuela, que no tenía ni había tenido nunca residencia en España, pero que disponía de un inmueble en Madrid y tres en Alicante en arrendamiento. La normativa española establecía la aplicación de la normativa estatal y no la autonómica, cuando las Comunidades de Madrid y Valencia tenían prevista una reducción del 99%. Una discriminación en relación con la situación de los causantes o causahabientes residentes en España o en otro país de la Unión Europea (o del Espacio Económico Europeo), cuando el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se oponen a la existencia de una diferencia de trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre herederos y donatarios residentes y no residentes, entre 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.

El Tribunal Supremo concluye que en una sucesión y donación en la que intervenga un heredero o donatario o un causante no residente en territorio español, o bien en una sucesión o la donación tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, cuando en estos casos no puedan los herederos o donatarios beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos, ello supone una disminución del valor de una herencia o donación. Por lo que, la aplicación de la legislación estatal supone una diferencia de trato en función de la residencia, que discrimina entre sujetos pasivos y que se encuentran en una situación comparable, lo que constituiría una restricción de la libre circulación de capitales.

La aplicación de la citada Jurisprudencia del Tribunal Supremo determina que los ciudadanos extracomunitarios también tienen derecho a la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, así como que la normativa de las Comunidades Autónomas también será de aplicación a los bienes en países terceros. Por tanto, la situación tributaria de los contribuyentes extracomunitarios quedaría de la siguiente forma:

1. Causante no residente en la Unión Europea: los ciudadanos comunitarios y extracomunitarios deben poder acceder a los beneficios fiscales autonómicos. La normativa la Comunidad Autónoma en donde se encuentren la mayoría de los bienes y, si ningún bien estuviera situado en España, la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida en causahabiente.
2. Causante residente en una Comunidad Autónoma: los herederos no comunitarios deben beneficiarse de la normativa autonómica.

En efecto, la propia Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de junio de 2019 (V1517/2019) señaló expresamente la aplicación del principio de libertad de movimiento de capitales a los residentes en países no pertenecientes a la Unión Europea. Conclusión que ha sido asumida por el Tribunal Económico Administrativo Central en las resoluciones de fecha 16 de septiembre de 2019, relativas a las reclamaciones nº 1661/2016 y nº 2652/2016, al "declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones".

../..



G. Tarín Juste
Asesor Fiscal

RESUMEN

De esta breve exposición puede extraerse la conclusión de que España cuenta con un territorio de tributación privilegiada, protegida por los órganos rectores de la Unión Europea, insuficientemente conocida y que debe ser promocionada no solo ante empresarios extranjeros sino también como centro de emprendimiento nacional. Su solvente sector servicios, su emplazamiento estratégico, así como unas comunicaciones rápidas y flexibles, sitúan a este emplazamiento como una plataforma de desarrollo empresarial única. Por último, la flexibilidad del modelo permite la implantación de distintos modelos de negocio que abarca desde pequeños negocios de carácter familiar, emprendedores de sectores tecnológicos y también grandes empresas.

CONTENIDO

DERECHO FISCAL

La Zona Especial Canaria (ZEC) se presenta como mecanismo de incentivo a la implantación efectiva de actividades económicas generadoras de empleo e inversión en el archipiélago a través de una bonificación muy atractiva en el Impuesto sobre Sociedades. Su finalidad no es otra que atraer inversión a las islas y consolidar su tejido empresarial, y representa una clara oportunidad de inversión en un territorio europeo con muy baja tributación.

La ZEC fue autorizada por la Comisión Europea en el año 2000 y desde entonces ha supuesto un incentivo que ha revitalizado el tejido empresarial del archipiélago.

Probablemente todos estamos muy familiarizados con territorios de baja tributación incluso dentro de la propia Unión Europea y sin embargo esta figura que cuenta con casi veinte años de vigencia no es especialmente conocida.

Las ventajas previstas en el régimen especial cuentan como principio fundamental en la localización específica en la que deben situarse las entidades beneficiarias con respecto al resto del territorio en el que es de aplicación el régimen común, sin que ello derive en limitaciones a la norma general en relación a la libre circulación de mercancías, personas, servicios o capitales.

El régimen tiene como límite temporal de aplicación el 31 de diciembre de 2026, aunque éste puede ser prorrogado, el ámbito geográfico se circunscribe al los territorios propios de las Islas Canarias, y los requisitos y procedimiento se regulan principalmente en la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Los beneficios fiscales del régimen son diversos y no solo afectan al Impuesto sobre Sociedades. En este caso se establece un tipo de gravamen del 4% (muy por debajo de la media de los países europeos) que se aplica proporcionalmente sobre la base imponible derivada de las operaciones efectivamente realizadas en el ámbito de la ZEC.



La aplicación del tipo de gravamen especial puede llegar a aplicarse sobre una base imponible de 1.800.000 €, incrementada en 500.000 € adicionales en función del número de puestos de trabajo creados que excedan de los mínimos exigidos, con un máximo de cincuenta.

../..



Eduardo Barrachina Juan
Magistrado por oposición de lo Contencioso Administrativo
Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

CONTENIDO

Como principio general el derecho a la deducción forma parte indisoluble del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene deduciendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en numerosas sentencias. Y no sólo ello, sino que también en numerosas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha considerado improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir. Se insiste en que el derecho a la deducción del IVA soportado es un elemento esencial del IVA, imprescindible para garantizar la neutralidad del impuesto y debe poder ejercitarse inmediatamente para la totalidad del IVA soportado no admitiendo más excepciones a este principio que las expresamente previstas en la Sexta Directiva de derogada desde el 1 de enero de 2007 y reemplazada por la Directiva 2006/112/CE.

Incluso se ha llegado a afirmar que una práctica de rectificación y de recaudación, que sanciona la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración en la denegación del derecho a deducir, va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones en el sentido del artículo 22, apartado 7 de la Sexta Directiva, siendo así que el Derecho Europeo no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción a fin de castigar la vulneración de dichas obligaciones.

No obstante, en ocasiones se producen situaciones fácticas y jurídicas de fraude, que pueden poner en duda la efectividad del derecho a la deducción, que si bien es reconocido en términos casi absolutos, en ocasiones merece ser modulado cuando se acredita la concurrencia de elementos que permiten calificar la operación de fraudulenta. En estos casos, conviene recordar el artículo 273 de la Directiva 2006/112, en cuanto autoriza a los Estados miembros la exigencia de otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos. Por lo tanto, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor el importe del impuesto, que, como consecuencia de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a su favor, le haya repercutido otro sujeto pasivo.

Según se dispone en la sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2012, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pago en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas a IVA. Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para el nacimiento del derecho a deducir, se desprende del artículo 168, letra a) de la Directiva 2006/112 que, por una parte, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y, por otra parte, deben haber sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

El derecho a la deducción del IVA soportado es tan reconocido en la jurisprudencia del TJUE y demás órganos jurisdiccionales estatales, que incluso un eventual incumplimiento por parte del prestador de los servicios de su obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los servicios prestados a deducir del IVA abonado por ellos. Por lo tanto, el destinatario de los servicios goza del derecho a la deducción aunque el prestatario de los servicios sea un sujeto pasivo que no esté registrado a efectos del IVA, siempre que las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de dichos servicios.

Por ello, cuando la factura contenga todos los datos mencionados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, las autoridades fiscales estatales no pueden denegar el derecho a la deducción, invocando como motivo que el emisor de esa factura no dispone ya de una licencia de empresario individual y carece, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal. Ello es así, por cuanto el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pago por los servicios que se le han prestado, invocando como único motivo la retirada de la licencia de empresario individual al emisor de la factura antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente, en el caso de que esta última contenga todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de esta Directiva, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los servicios prestados.

../..



Alejandra Beatriz Marqués Méndez
Universidad de Valencia
Máster de Derecho Deportivo

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Criterio decisivo en la fiscalidad internacional: la residencia
- III. Residencia fiscal en España de los deportistas profesionales
- IV. Fiscalidad de no residentes. Régimen de impatriados y expatriados
 1. Impatriados sujetos al IRPF
 2. Expatriados sujetos al IRPF
- V. COVID-19 y Fiscalidad internacional de los futbolistas profesionales
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

RESUMEN

La tributación y fiscalidad internacional de los deportistas profesionales es un tema que ha dado mucho juego a lo largo de la historia, en especial en estas últimas décadas donde la globalización y los traslados de futbolistas son cada vez más frecuentes. Frente a esta situación los Estados se han visto obligados a celebrar convenios de doble imposición internacional y en determinados casos configurar un régimen especial para expatriados. En este estudio se analiza el criterio de residencia como factor determinante en la fiscalidad internacional y el la tributación de no residentes. Finalmente se tratará las implicaciones fiscales de la situación vivida por el COVID-19 a lo largo de este año 2020.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Para hablar del régimen fiscal de los deportistas profesionales, en especial de los futbolistas, me parece relevante señalar en un primer momento qué se entiende por deportista profesional. A estos efectos, en España la definición de deportista profesional la recoge el artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985 de 26 de Junio de 1985 que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, estableciendo que "Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución". Y hace énfasis en que "Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva".

En lo que respecta a los futbolistas profesionales, no existe una definición concreta en el ámbito español, sino que debemos considerar como tal a los futbolistas que cumplen con los requisitos del artículo 1.2 antes mencionado.

Del mismo modo, a nivel europeo, la UEFA otorga en su diccionario una definición similar en lo que respecta a los futbolistas profesionales: "jugador que tiene un contrato escrito con un club y se le paga más que los gastos que efectivamente incurre a cambio de su actividad futbolística".

II. CRITERIO DECISIVO EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LA RESIDENCIA

Cuando nos referimos a fiscalidad internacional, lo primero que queremos evitar es la doble imposición internacional, la cual surgía cuando dos países, en virtud de su normativa interna, pretenden cada uno someter a tributación una misma renta. En virtud de la soberanía de cada Estado, se debía analizar cuál de ellos estaba más legitimado para poder someter a tributación dicha renta.

Dos de los criterios más influyentes a la hora de determinar la legitimación son el lugar de residencia del sujeto (Estado de residencia) y el lugar dónde se produce la renta (Estado de la fuente), que en determinados casos no coinciden.

Es a raíz de estas diferencias que surgieron los convenios de doble imposición, siendo éstos los que deciden a qué criterio darle prioridad (residencia o fuente).

../..



Francisco Jesús Martínez Jiménez
Profesor de la Universidad de Jaén

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS.
- II. LA SINGULARIDAD EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.
 1. Conceptualización de sociedad, empresa y empresario.
 2. La Transposición de la Directiva fiscal de fusiones en el ordenamiento tributario español.
 3. La oportunidad fiscal para la sucesión de la empresa familiar.
- III. LAS MEDIDAS ANTI-ABUSO DE LA UE Y NACIONALES PARA LAS OPORTUNIDADES FISCALES.
- IV. LAS RAZONES PARA ACOGERSE A LA NORMATIVA ESPAÑOLA.
- V. CONCLUSIONES.

RESUMEN

tanto en España como en Europa, son empresas PYMES y con un marcado carácter familiar. Esta circunstancia motiva a la primera generación, fundadora de dicha empresa, en establecer mecanismos para la futura sucesión empresarial en el seno de las mismas. Debiéndose plantear, desde la perspectiva de la normativa tributaria española, aquellas oportunidades que puedan surgir de las operaciones de reestructuración o sucesión empresarial. Dicho planteamiento tiene como finalidad establecer los límites a las operaciones de optimización de la carga fiscal. Por ello, además, no se puede olvidar que se debe de realizar un correcto análisis del Derecho de la UE y de la jurisprudencia del TJUE sobre el asunto.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El actual tejido empresarial en Europa está conformado por un alto número de empresas familiares. Dicha particularidad, supone una obligación para los gestores de aquellas en organizar correctamente una sucesión empresarial que garantice la continuidad de la actividad económica.

Así las cosas, la planificación empresarial debe tener en cuenta todos aquellos costes que inciden en esa sucesión de la titularidad de la compañía. Entre los diversos costes que inciden nos centraremos en el coste fiscal. Debido a la transversalidad del Derecho financiero y tributario, se tendrán que analizar los distintos tipos de empresa o empresarios que hay. Esta doble distinción que realizamos parte de una conceptualización del término empresario y empresa que se realiza en el Derecho mercantil. Además, se debe señalar que una de las circunstancias que genera pertenecer a un ente supranacional, es que motiva el origen de particularidades en las normativas internas de los Estados que conforman la Unión Europea.

En la normativa española podemos destacar, entre otras, una particularidad en el sistema fiscal español en referencia a la transposición de la Directiva fiscal de fusiones, ya que dicha normativa contempla la posibilidad de acogerse a las disposiciones de ésta, a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, cuando según la misma, sólo los sujetos del Impuesto sobre Sociedades se podrán acoger. Es decir, se facilita una herramienta de economía de opción, para los contribuyentes residentes en la Unión Europea que no sean personas jurídicas. Dicha herramienta, podría ser utilizada en las operaciones de transmisión de las participaciones o en la sucesión de la empresa familiar, pero antes hay que tener claro que la Directiva 90/434/CEE² y su modificación posterior mediante la Directiva 2009/133/CE, –que en la normativa interna española se configura como un régimen fiscal especial³ tras su transposición–, tendrá como finalidad el establecimiento de normas fiscales neutras que fomenten la competencia, a fin de que las empresas puedan adaptarse a las exigencias del mercado interior, aumentando su productividad, mediante el refuerzo de su presencia en los mercados donde opera, tanto nacionales como internacionales.

Por ello, se tendrá que realizar una aproximación a la conceptualización de los términos de empresa y empresario y a los elementos que conforman dichas entidades; de esa forma se abordará la perspectiva fiscal para plantear las oportunidades tributarias que ofrece la legislación española en el asunto de la reorganización empresarial, desde el punto de vista de las empresas familiares cuando se transmite la titularidad de las participaciones.

..//..



María Angeles García Valiñas
Universidad de Oviedo

Fernando Arbués Gracia
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. Introducción
2. Imposición sobre el agua en Europa
3. España: Normativa marco y tributos de ámbito estatal
 - 3.1. El canon de utilización de los bienes de del dominio público hidráulico
 - 3.2. El canon de control de vertidos
 - 3.3. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua
4. Imposición autonómica
5. Conclusiones

RESUMEN

Este trabajo realiza una revisión de la fiscalidad relativa a los recursos hídricos en nuestro país. Se comienza por ubicar el caso español en el panorama europeo, mencionando los principales ámbitos de tributación en este contexto. A continuación, se describen los tributos estatales, gestionados por los organismos de cuenca. Finalmente, el trabajo describe con detalle los elementos relativos a los principales impuestos creados por las Comunidades Autónomas en el ciclo del agua, mostrando la heterogeneidad existente y discutiendo los objetivos que orientan su diseño.

CONTENIDO

1. Introducción

Los recursos hídricos constituyen un objetivo prioritario de la política medioambiental europea (Parlamento Europeo, 2020). El marco jurídico general para la protección de las aguas continentales y promover su uso sostenible está establecido en la Directiva Marco sobre el Agua (Directiva 2000/60/CE), que se complementa con otras siete directivas centradas en cuestiones más específicas como las aguas subterráneas, la calidad del agua o las inundaciones. A la hora de implementar medidas concretas de actuación, la fiscalidad ambiental es considerada un instrumento preferente debido a que es un mecanismo de actuación flexible y eficaz para el logro de los objetivos ambientales fijados, al mismo tiempo que refuerza la aplicación de los principios básicos de «quien contamina paga» y el «usuario paga» (Comisión Europea, 2019a).

En un contexto de creciente presión sobre los recursos hídricos, la tributación sobre el agua ha ido adquiriendo cada vez mayor relevancia. En este trabajo se pretende ofrecer una revisión general de los tributos que se aplican en España, dentro del marco de actuaciones dirigidas a lograr los objetivos establecidos en las directivas europeas. Es importante destacar que, en España, como muestra la Comisión Europea (2019b) y el «Informe Lagares» (Ministerio de Hacienda, 2014) los tributos relacionados con el agua se regulan y aplican a escala nacional, autonómica e incluso local, lo que origina una gran dispersión normativa, así como distintos enfoques en cuanto al diseño específico de los tributos. Esta situación da lugar a una fragmentación tributaria y a ineficiencias económicas originadas por el solapamiento de diferentes figuras tributarias.

Para ello, en primer lugar, se ofrece una visión general de los tributos sobre el agua que se aplican en diferentes países europeos. A continuación, nos centraremos en el estudio de las figuras tributarias que se aplican actualmente en España, tanto por parte del Estado Central (y que son gestionadas por los organismos de cuenca), como por parte de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias tributarias. Finalmente, se recogen algunas consideraciones generales.

2. Imposición sobre el agua en Europa

En la mayoría de países europeos, de acuerdo con la OCDE (2020), además de las tarifas que gravan el suministro de agua y los servicios de saneamiento y depuración de las aguas residuales a los usuarios, existen diversas tasas e impuestos relacionados con el agua que se pueden agrupar en tres grandes bloques, según el tipo de hecho imponible que gravan: la captación de agua para usos consuntivos, la explotación de los recursos del dominio hidráulico y la contaminación de las masas de agua. La Tabla 1 recoge la tributación en torno a dichos bloques, por países.

../..



Beatriz Moreno Serrano
Doctora en Derecho

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Antecedentes normativos
- III. STS 19/11/2020
- IV. Consideraciones finales

RESUMEN

En el ICIO se puede otorgar la condición de sustituto del contribuyente a quien ejecuta las obras, con independencia de que el dueño de las mismas haya solicitado previamente la licencia de obras o presentado las autoliquidaciones, o se hubiera iniciado con él un procedimiento de aplicación de los tributos.

CONTENIDO

I. Introducción

De conformidad con el art. 100.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

El art. 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), diferencia entre sujeto pasivo contribuyente y sustituto del contribuyente:

«1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

(...)

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa».

La figura del sujeto pasivo del ICIO se regula en el art. 101 del TRLRHL.

Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del art. 35.4 de la LGT, (1) que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella.

Aclara el citado precepto que tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

Advierte el art. 101.2 del TRLRHL que, en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

Además, se indica que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

¿Cómo se determina la figura del sustituto del contribuyente en el ICIO en el caso de que en una misma persona concorra la condición de dueño de la obra y de solicitante de la licencia?

..//..



Sara Asensio Giménez
Abogada Fiscal en Uría Menéndez

Teresa Morales Gil
Asociada Fiscal en IBFD Ámsterdam

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Requisitos del régimen de TFI: dificultades prácticas e interpretativas
3. Regla de sociedades instrumentales y la Cláusula de Escape UE: aspectos problemáticos y compatibilidad con el Derecho de la UE
4. Renta imputable bajo el régimen de TFI español: incertidumbre en las reglas de cálculo
5. Mecanismos para corregir la doble imposición: algunas cuestiones pendientes
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

En este artículo se analizan las cuestiones más controvertidas que, desde un punto de vista práctico, presenta el régimen de transparencia fiscal internacional español. Las normas de transparencia fiscal internacional españolas se aprobaron en los años noventa. Desde entonces, el régimen ha cumplido una función principalmente disuasoria, con una aplicación práctica aparentemente residual. Las normas originales no han experimentado casi ninguna modificación o adaptación a lo largo de los años –con excepción de la aprobada en 2014, mediante la que se amplió su ámbito de aplicación– y los pronunciamientos administrativos o jurisprudenciales sobre la materia son muy escasos. Estas circunstancias, unidas a la limitada armonización de normas tributarias a nivel internacional, dan como resultado que la aplicación práctica del régimen de transparencia fiscal internacional plantee enormes dificultades a nivel técnico. En este artículo, se exponen las deficiencias que presenta el régimen español a la vista de sus objetivos, los avances en el Derecho de la Unión Europea y las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Asimismo, se aportan soluciones que permitirían actualizar y adaptar la norma española a la realidad tributaria internacional con el fin de que el régimen español resulte aplicable de una forma óptima y eficaz.

CONTENIDO

1. Planteamiento

Los regímenes de transparencia fiscal internacional (TFI) –o, como se conocen internacionalmente, Controlled Foreign Corporations (CFC)– son normas antiabuso que pretenden evitar que los contribuyentes difieran la tributación de beneficios mediante la deslocalización de activos en territorios de baja o nula tributación a través de sociedades extranjeras controladas (SEC).

Para ello, las normas de TFI obligan a los accionistas de la SEC a incluir en la base imponible de sus impuestos personales los beneficios obtenidos por la SEC en el momento en el que estos se obtienen, con independencia de su efectiva distribución a sus accionistas. De esta manera, se anticipa la tributación de estos beneficios en sede del accionista y se evita cualquier diferimiento en su gravamen.

Desde su introducción en los años noventa, la mayoría de los elementos que entonces dificultaban su aplicación se han mantenido prácticamente inalterados y las pocas reformas que se han realizado no han solucionado los problemas técnicos de la configuración del régimen.

El objeto de este artículo es exponer algunos de los aspectos, a nuestro juicio, más conflictivos de la configuración del régimen de TFI en la normativa española. En particular, se analizarán las dificultades prácticas e interpretativas de los requisitos de control y de régimen fiscal privilegiado de la SEC; las cuestiones problemáticas de la regla de las sociedades instrumentales y de la cláusula de escape prevista para las SEC establecidas en la Unión Europea (UE); la incertidumbre en las reglas de cálculo de la renta imputable; y el funcionamiento de los mecanismos para corregir la doble imposición que habilita el régimen.

..//..

La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1

A11

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021



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

SUMARIO

1. Introducción
2. Resumen ejecutivo del Pilar One Blueprint
3. Desarrollo de los elementos esenciales del Blueprint del Pilar 1
4. Algunas reflexiones sobre la configuración e implicaciones de la reforma del sistema de fiscalidad internacional derivadas del Blueprint del Pilar 1

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

Este trabajo analiza el estado actual de desarrollo del denominado Pilar 1 del Proyecto OCDE/ G20 Inclusive Framework on BEPS referido a la adaptación del sistema de fiscalidad internacional a los desafíos de la digitalización de la economía. Por una parte, se examina el Blueprint on Pillar One publicado por la OCDE en octubre de 2020, que contiene los elementos técnicos estructurales de las medidas del Pilar 1 que podrían determinar una reforma estructural del sistema fiscal internacional, a efectos de articular la primera fase de este complejo proceso de adaptación del sistema de fiscalidad internacional a la economía digital. La segunda parte de este estudio trata de aportar una serie de reflexiones de fondo sobre el proceso de transformación del sistema de fiscalidad internacional derivado de los Proyectos OCDE/G20 BEPS 1.0 & 2.0, considerando en particular los factores que están propiciando tal transformación, las potenciales implicaciones de las medidas que se están proponiendo en este contexto (Inclusive Framework on BEPS), y la propia dirección de las tendencias que pueden determinar la evolución del modelo de imposición del beneficio de las grandes empresas.

CONTENIDO

1. Introducción

A través de este trabajo exponemos de forma básica el estado actual de desarrollo técnico del denominado Pilar 1 del Proyecto OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS referido a la adaptación del sistema de fiscalidad internacional a los desafíos de la digitalización de la economía.

El Steering Group of the Inclusive Framework on BEPS (BEPS Steering Group) durante los últimos meses ha ido desarrollando los aspectos técnicos de los diferentes bloques temáticos identificados en el documento aprobado por el OECD/G20 BEPS Inclusive Framework en enero de 2020: «Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One» (Outline) (OCDE, 2020a).

El resultado de los trabajos de desarrollo técnico realizados por el BEPS Steering Group a partir de tal marco básico del Unified approach, descrito en el referido Outline viene dado por el Pillar One Blueprint, aprobado por el Inclusive Framework (137 países) en su reunión de 8-9 de octubre de 2020 (OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2020; OCDE/G20, 2020 –Blueprint Pillar 1–), en línea con el propio acuerdo alcanzado por los ministros de Finanzas del G20 en su reunión de 18 de julio 2020, donde se destacó la necesidad de seguir trabajando en una solución consensuada a nivel global sobre esta materia, instando al BEPS Inclusive Framework a presentar a tal efecto los Blueprints de los Pilares 1 y 2 para su consideración por el G20 en su reunión de octubre 2020.

El documento que es objeto de este estudio viene dado por el Blueprint on Pillar One en su versión de 8-9 de octubre 2020. El referido documento OCDE constituye un work in progress, dado que, por un lado, tan solo refleja un desarrollo técnico básico y, además, un cierto número de elementos estructurales de las medidas del Pilar 1 todavía están pendientes de que se alcance un acuerdo político sobre su configuración final; por otro lado, los Blueprints de los Pilares 1 y 2 han sido objeto de una consulta pública realizada los días 14-15 de enero de 2021², con el objetivo de que el BEPS Inclusive Framework (BEPS IF) recibiera de forma más ordenada el input del sector privado y así disponer de más datos e información para afrontar la ronda final de negociaciones dirigida a alcanzar una solución de consenso sobre la configuración del marco completo y final de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0, que podrían determinar una reforma estructural del sistema fiscal internacional y el desmantelamiento de las medidas unilaterales que algunos países han puesto en marcha durante los últimos años como solución interina o provisional para gravar determinados modelos de negocios digitales.

..//..



Beatriz Moreno Serrano

SUMARIO

- I. Introducción
- II. STJUE 9/10/2014
- III. STS 17/9/2020 (RJ 2020, 3611)
- IV. Consideraciones finales

RESUMEN

El Tribunal Supremo, en sentencia del pasado 17 de septiembre, ha aclarado que están exentos del IBI los inmuebles propiedad del Estado que estén afectos a la defensa nacional, con independencia de si los mismos son utilizados directamente por el Estado o por una empresa pública, o de si la figura jurídica con la que instrumentaliza su derecho de uso es la concesión demanial.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El art. 62.1 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), prevé que estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) los inmuebles «que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional».

Vemos como la afectación de los inmuebles a la defensa nacional ya no tiene que producirse «directamente» como imponía el art. 64.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. La justificación que motivó la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, tal y como se señaló en explicación de la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, fue «reforzar la seguridad jurídica en el supuesto de exención del Impuesto de Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes afectados a un interés público tan relevante y exclusivo del Estado como es la Defensa Nacional; parece evidente que la intención del legislador no era otra que, de esta manera, evitar que opere la exención del tributo solo cuando la afectación a la Defensa Nacional del bien inmueble sea directa, y así extenderla –a partir de la entrada en vigor de la reforma– a todos los bienes en que tal afectación exista, independientemente de que esta pueda considerarse de mayor o menor intensidad».

Este beneficio fiscal se contenía en un principio en el art. 64.a) de la Ley 39/1988, a tenor del cual, gozaban de exención en el IBI los inmuebles «que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales, y estén directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; (...)». Como consecuencia de la mencionada Ley 51/2002, la exención pasó a regularse en el art. 62.1.a) y a señalar, en una redacción que se conserva en el vigente TRLRHL, que estarán exentos del IBI los inmuebles «que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional».

¿Están exentos los inmuebles del Estado afectos a la defensa nacional, con independencia de si los mismos son utilizados directamente por el Estado o por una empresa pública, o de si la figura jurídica con la que instrumentaliza su derecho de uso es la concesión demanial?

A esta pregunta le acaba de dar respuesta el Tribunal Supremo en sentencia del pasado 17 de septiembre.

II. STJUE 9/10/2014

De acuerdo con el art. 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Sobre la base de este precepto, la presencia de ayudas estatales implica los requisitos siguientes:

A) El apoyo proviene de «fondos estatales» y es «imputable» al Estado.

El art. 107, apartado 1, del TFUE exige que la ayuda sea otorgada por un Estado miembro o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma.

..//..



David Cabezuelo Valencia
Secretario de administración local

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Consideraciones jurídicas
- III. Conclusión

CONTENIDO

I. ANTECEDENTES

Un Ayuntamiento tiene regulado, en su ordenanza fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, además de un tipo de gravamen general para los bienes inmuebles urbanos del 0,48 por ciento, un tipo diferenciado para los bienes inmuebles urbanos de uso comercial del 0,83 por ciento.

Asimismo, establece el umbral del valor catastral en 288.000 euros a partir del cual se aplica el tipo incrementado.

Se consulta a la Subdirección General de Tributos Locales si para calcular la cuota íntegra del impuesto en los inmuebles que sea de aplicación el tipo incrementado, se multiplica el tipo impositivo del 0,83 por ciento por la totalidad de la base liquidable, o por el contrario, se determina en dos tramos, el primero, multiplicando la parte de la base del impuesto hasta el límite del umbral del valor catastral (288.000 euros) por el tipo general del 0,48 por ciento, y el segundo, multiplicando la parte de la base que exceda de dicho importe por el tipo impositivo del 0,83 por ciento.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se encuentra regulado en los artículos 60 a 77 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 71.1 del TRLRHL define la cuota íntegra del IBI como «el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo siguiente».

El artículo 72 del TRLRHL regula el tipo de gravamen del IBI, estableciendo en su apartado 1 que «el tipo de gravamen mínimo y supletorio será el 0,4 por ciento cuando se trate de bienes inmuebles urbanos y el 0,3 por ciento cuando se trate de bienes inmuebles rústicos, y el máximo será el 1,10 por ciento para los urbanos y 0,90 por ciento para los rústicos».

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del mismo artículo 72 del TRLRHL, los ayuntamientos pueden incrementar los tipos fijados en el apartado 1 con los puntos porcentuales que se señalan en este apartado, cuando concorra alguna de las circunstancias que se indican en el mismo (municipios que sean capital de provincia o comunidad autónoma, que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie, que el ayuntamiento preste más servicios de aquellos a los que están obligados y que los terrenos rústicos representen más del 80 por ciento de la superficie total del municipio).

A su vez, el apartado 4 del citado artículo 72 del TRLRHL establece:

«4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados. [...]».

El artículo 72.4 del TRLRHL faculta a los ayuntamientos para establecer tipos diferenciados en el IBI para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral. Estos tipos diferenciados solo pueden aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del municipio que, para cada uso, tenga mayor valor catastral.

Para cada uno de los usos a los que el Ayuntamiento decida aplicar un tipo diferenciado, la ordenanza fiscal del IBI debe señalar, junto con el tipo de gravamen aplicable, el umbral del valor catastral a partir del cual resultará de aplicación este tipo diferenciado, con el fin de cumplir el límite máximo del 10 por ciento.

..//..

Problemática Contable y Fiscal de las subvenciones.

Parte IV (donaciones)

A14

Técnica contable y financiera, N°. 38, 2021



José Gabriel Martín Rodríguez
Doctor en Derecho
Auditor, Economista, Abogado

RESUMEN

La presente monografía pretende analizar la contabilización y su reflejo en los estados financieros de las diferentes modalidades de subvenciones, entre ellas, los ERTES y préstamos ICO con aval del Estado de acuerdo con los criterios publicados por el ICAC en diferentes consultas, tanto en el PGC como en el de PYMES, con su correspondiente efecto fiscal.

CONTENIDO

Las donaciones al igual que las subvenciones pueden ser recibidas de terceros o de los propios socios o propietarios, a este último respecto el art. 9.2 de la RCSC establece que cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. Así, en la medida en que este exceso se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la NRV 18ª sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o del PGC-PYMES.

Esta forma de operar se seguirá tanto en la constitución de la sociedad como en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

El apartado 7 del artículo 9 de la RCSC ratifica que las sociedades per tenecientes al sector público contabilizarán las aportaciones recibidas de la entidad pública dominante siguiendo los criterios establecidos en el apartado 2 de la NRV 18ª sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o del PGC-PYMES y los regulados, en su desarrollo, por la Orden EHA/ 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

En lo que se refiere al tratamiento contable de las donaciones es válido todo lo comentado para las subvenciones, por tanto, se reconocerán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la donación, es decir, basados en la amortización, deterioro, baja o enajenación del bien recibido en la donación.

En la que se refiere al tratamiento contable de las donaciones es válido todo lo comentado para las subvenciones, por tanto, se reconocerán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la donación, es decir, basados en la amortización, deterioro, baja o enajenación del bien recibido en la donación.

No ocurre así con el tratamiento que hace la normativa tributaria con respecto a las donaciones recibidas, ya que, el art. 17.5 de la LIS establece que «... En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido».

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas».

Por su parte, en relación con las aportaciones realizadas por el socio se aplicará lo establecido en el Art. 18.11. b) de la LIS el cual determina que «... La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe».

De lo anterior se deduce que cuando se recibe la donación de un activo se produce un diferente tratamiento en el ámbito contable y en el ámbito fiscal. Así, la empresa cuando recibe el activo donado éste se imputará como ingreso en el patrimonio neto y posteriormente se irá transfiriendo a pérdidas y ganancias en función de su amortización, deterioro, baja o enajenación, es decir, el ingreso se imputa a lo largo de la vida del bien, no ocurre así en la norma tributaria, pues esta establece que será renta en el ejercicio en el cual se haya recibido.

El hecho de ser considerado renta del ejercicio en el cual se reconoce supondrá que habrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable, por la parte no transferida a pérdidas y ganancias para obtener la base imponible, recogiendo su efecto fiscal en el patrimonio neto, mediante la cuenta «8300 Impuesto corriente». Por tanto, el año de su reconocimiento el efecto fiscal se recogerá una parte en el resultado, el correspondiente al importe transferido y, otra, en patrimonio neto, por el importe pendiente de transferir.

..//..



Maite Galan Donlo

SUMARIO

¿QUÉ IMPLICACIONES TIENE LA RESIDENCIA FISCAL?

¿CUÁL HA SIDO LA POSICIÓN DE ESPAÑA?

CONTENIDO

El estallido de la pandemia del coronavirus ha obligado a un gran número de personas, ya sea viajeros, trabajadores, o simplemente familias, a permanecer en contra de su voluntad en un país que tenían la intención de abandonar sin la posibilidad de volver a su lugar de residencia habitual a causa del cierre masivo de fronteras a lo largo y ancho del planeta. Esta contingencia hace plantearnos la siguiente pregunta: ¿Se podría considerar que esta estancia no deseada convierte a todas estas personas en residentes en Estados en los que no habitan de manera ordinaria?

Esta crisis sanitaria nos obliga a reflexionar sobre el concepto de residencia fiscal, esto es, el lugar en el que tributa una persona durante todo el año; un término cuyo significado debe flexibilizarse para adaptarse a la era COVID.

¿QUÉ IMPLICACIONES TIENE LA RESIDENCIA FISCAL?

La residencia fiscal es fundamental porque es la clave para determinar en qué país va a tributar una persona. Cabe destacar que cada Estado actúa de forma soberana y, como tal, tiene su propia legislación, con sus propias normas y criterios y, consecuentemente, las implicaciones fiscales de unos países a otros pueden ser muy distintas.

En la inmensa mayoría de los países sus residentes fiscales tributan por rentas mundiales, es decir, por la totalidad de las rentas que obtengan en todo el mundo con independencia del territorio en que se generen; a modo de ejemplo, pensemos en un residente fiscal en España con una casa alquilada en Pekín, éste tributará no solo por el dinero que obtenga en España sino también por el procedente de China.

Por este motivo, las restricciones a la movilidad fruto del coronavirus cobran una importancia mucho mayor, ya que para un contribuyente con conocimientos medios no va a ser lo mismo hacer declaración de la renta en el país donde reside y la viene realizando cada año (generalmente el de origen), que tener que efectuarla en un Estado que no conoce y del que es ajeno. La normativa varía radicalmente de un país a otro, exenciones, deducciones, etc., así como la necesidad y obligación formal de tener en la mayoría de los casos una cuenta bancaria abierta en dichos países.

Dada la crisis sanitaria, dicho contribuyente podría haberse convertido de facto en residente fiscal de un Estado extranjero en el que, de otra forma, no hubiera poseído ninguna obligación fiscal de no haber tenido lugar la presente pandemia global.

He aquí el principal problema que nos encontramos en estos momentos. En marzo, cuando estalló la crisis, los gobiernos se apresuraron a cerrar sus fronteras, dejando a grupos de población en los países que se encontraban en dicho momento, con independencia de que fuera su país de residencia habitual o no. A día de hoy, aunque algunas autoridades hayan flexibilizado las restricciones a la movilidad, todavía existen personas que no han podido regresar a su país habitual.

En virtud de ello, debemos preguntarnos: ¿Qué criterios se utilizan para establecer la residencia fiscal en un país u otro? El criterio mayoritario es el de la permanencia, es decir, residir más de 183 días en un año natural (de enero a diciembre). Asimismo, existen otros criterios menos generales y más específicos de cada Estado, tales como poseer una vivienda habitual, el lugar donde se encuentre la familia o los lazos económicos, entre otros.

Algunos países como Australia, Reino Unido e Irlanda se anticiparon y establecieron exenciones al cómputo de días en aras de la inminente situación.

Siguiendo el ejemplo de los citados países y para hacer frente a los retos que generaba la pandemia, el Secretariado de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) publicó en el mes de abril el informe OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis. En él se establecen una serie de recomendaciones no vinculantes para los Estados, sobre la aplicación o interpretación de los convenios internacionales relativos a la residencia fiscal y trabajadores transfronterizos en los supuestos afectados por la crisis sanitaria. En concreto, insta a las Administraciones Tributarias a que establezcan exenciones o períodos superiores para el cómputo de días a los previstos en la normativa como consecuencia de las restricciones globales por la crisis sanitaria Covid-19.

Tras los consejos de la OCDE y el silencio por parte de la Hacienda Española, la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales) emitió un documento ("Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal", de abril 2020) que instaba a la Administración Tributaria a seguir lo dictado por la OCDE, calificando estas restricciones a la movilidad como causa de fuerza mayor.

A diferencia de España, Países Bajos, Nueva Zelanda y Canadá, entre otros muchos países, tomaron nota y flexibilizaron su legislación durante la crisis actual.

../..



David Cabezuelo Valencia
Secretario de administración local

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Consideraciones jurídicas
- III. Conclusión

CONTENIDO

I. ANTECEDENTES

Un Ayuntamiento, en el marco de un proyecto de urbanización y en cumplimiento de la cesión obligatoria por parte de los propietarios de 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.

Se consulta a la Subdirección General de Impuestos sobre el consumo si la entrega de dicho inmueble se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. El artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), 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".
2. 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 LIVA, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del IVA:

"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 del mismo precepto 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".

..//..



Luis Manuel Alonso González
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

CONTENIDO

La convulsión mundial que a todos los niveles ha comportado la pandemia de COVID-19 en 2020 ha tenido también, lógicamente, una repercusión mayúscula en el ámbito fiscal. No puede ser de otra manera, cuando el ritmo de la recaudación depende del tono de la actividad económica. Cuando ésta se derrumba, lo mismo pasa con los ingresos fiscales. Esta situación excepcional debe, entonces, generar la adecuada respuesta por parte de los responsables fiscales, pero no sólo en el sentido de adoptar medidas para compensar esa pérdida brutal de recaudación, sino también, en la dirección de poner el instrumento fiscal al servicio de la política económica. Es ésta una premisa tan sencilla que puede comprenderla hasta quien carezca de conocimientos técnicos en fiscalidad.

El año fiscal de la pandemia puede considerarse que se inicia con las medidas adoptadas a partir de la declaración del estado de alarma el 14 de marzo de 2020. A partir de esa fecha y hasta su conclusión en verano se suceden un sinnúmero de normas dirigidas a tomar el control de la situación en todas sus facetas. En el plano fiscal, al igual que en muchos otros, más bien se vivió desasosiego e incapacidad de dar solución a los problemas que el coronavirus causaba no sólo en la salud de los ciudadanos sino en la de la economía del país. Agua pasada no mueve molinos, así que no perderemos mucho tiempo en recordar esta parte del aciago año 2020. Pero sí conviene resaltar que el Gobierno del Estado, a diferencia de lo que hacían otros países, optó genéricamente por la vía del aplazamiento del pago de las deudas tributarias desechando toda posibilidad de suspenderlas o reducirlas. Afortunadamente, la situación de empresas y particulares, dentro del estado catastrófico en el que se vieron inmersas, recibieron apoyo público por otras vías (avales, moratorias, nuevos ERTes, etc.). Este juego de con trapesos ha logrado que, de momento, la angustia no se haya adueñado de las calles.

Terminado el estado de alarma, con el sol del verano mediterráneo parecía que lo peor había pasado y que se abrían expectativas de rápida recuperación social y económica. Los resultados favorables del estío atenuaron las predicciones más oscuras e insuflaron dosis de ánimo en una ciudadanía castigada desde todos los puntos de vista.

Entonces, el Gobierno del presidente Sánchez continuó ejecutando el programa fiscal con el que asumió las riendas del Poder Ejecutivo al inicio del año natural. En ese marco hay que situar la aprobación de dos nuevos impuestos el 15 de octubre: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

El primero, conocido popularmente como "tasa Google" implica someter a tributación algunos de los servicios digitales que prestan no sólo las grandes multinacionales por todos conocidas sino también empresas nacionales y de menor tamaño. España, como alguno de nuestros vecinos europeos, ha decidido no esperar a que la OCDE y la UE acuerden una respuesta global a este nuevo fenómeno económico y ha aprobado este impuesto, con el anunciado enfado estadounidense que puede traducirse en la elevación de aranceles para empresas españolas.

El otro impuesto, popularmente conocido como "tasa Tobin", responde a un modelo de tributación que gana adeptos en el globo y que persigue gravar determinadas operaciones con acciones de grandes empresas.

Uno y otro no van a solucionar la penuria económica de las arcas públicas. Responden, sin embargo, a criterios ideológicos que son los que van a marcar la senda de la fiscalidad en el futuro inmediato, como vamos a ver enseguida.

Contemporáneamente a la aprobación de estos dos impuestos, España ya se hallaba inmersa en la segunda ola del coronavirus, prevista para otoño, con efectos devastadores para determinados sectores de nuestra economía como es el hotelero, restauración, turismo y transportes. Tendríamos que pasar ahora a comentar los proyectos fiscales del Gobierno para 2021 pero antes tomaremos un desvío para introducir, muy brevemente, un proyecto de ley de alcance.

El 23 de octubre de 2020, el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, publica el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Tal Proyecto no es nuevo, sino que viene a ser el que se llevó hace dos años a Consejo de Ministros, pero no pudo llegar a convertirse en ley a consecuencia de los avatares por los que ha atravesado la política de este país.

Su contenido es dispar, al punto que las medidas más destacables son probablemente las que menos tienen que ver con el fraude (el nuevo valor de referencia para la fiscalidad sobre inmuebles, por ejemplo).

Este Proyecto destaca, sobre todo, porque, como han hecho tantos y tantos Gobiernos cuando inician su andadura, intenta poner remedio al problema del fraude fiscal. Dictan una batería de medidas, elaboradas con mayor o menor acierto, y, lo que es más importante, proyectan una determinada imagen ante la ciudadanía. Los hechos demuestran que nunca coronan con éxito sus pretensiones pues el fraude, y, sobre todo, la economía sumergida, a la que siempre se presta menos atención, siguen campando a sus anchas.

..//..



María Teresa Mata Sierra
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

SUMARIO

- I. Consideraciones previas: el objeto de la controversia.
 - II. La doctrina administrativa.
 - III. El sujeto al que le resultan exigibles los requisitos para aplicar la reducción fiscal.
 - IV. La inadmisibilidad de la retroactividad del criterio interpretativo.
- Conclusiones

RESUMEN

Se aborda en este estudio la controversia que se suscita en la aplicación de la reducción regulada en la Disposición Adicional 27ª de la LIRPF por el cambio de criterio administrativo entre la DGT, en sus consultas vinculantes, y el mantenido con posterioridad por el TEAC que pretende aplicarse con carácter retroactivo. Además de analizar la necesidad de que la reducción se aplique por las personas físicas y no por parte de las Entidades del 35.4 de la LGT, que el TEAC cuestiona, nos centramos en justificar la imposibilidad de aplicar retroactivamente el cambio de criterio administrativo que resulta desfavorable para el contribuyente.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: EL OBJETO DE LA CONTROVERSIA

La cuestión que nos ocupa en este estudio tiene su origen en la controversia que se genera entre determinados contribuyentes -en su mayoría, abogados, regis- tradores y notarios- respecto de la aplicación en las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) correspondientes a los ejercicios 2009 y siguientes, hasta 2014, de un beneficio iscal recogido en la Disposición Adicional Vigésimo Séptima (D.A.27ª) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF1 (en adelante, LIRPF) que dispone que:

1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los con- tribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del perío- do impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del impor- te de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la dura- ción de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad econó- mica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en considera- ción el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con an- terioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en conside- ración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

..//..

La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?

A19

Nueva fiscalidad, N°. 4, 2020



Maximilian von Jähnichen
Doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

1. Introducción.
2. La Acción 7 del Proyecto BEPS de la OCDE y el concepto de establecimiento permanente respecto de la economía digital:
3. Propuestas bajo la Acción 1 del Proyecto BEPS:
4. El Pilar Uno del Programa del trabajo para desarrollar una solución consensuada para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía:
5. La propuesta del "Unified Approach".
6. La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?
7. Conclusiones.
8. Bibliografía.

RESUMEN

En este trabajo, se demuestra y analiza la propuesta de la presencia económica significativa bajo el Pilar Uno publicado en el Programa del trabajo para desarrollar una solución consensuada para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía por la OCDE y el G20 del 31 de mayo de 2019. Teniendo en cuenta el Proyecto BEPS de la OCDE y del G20 que no ha aportado una solución multinacional para contrarrestar los traslados de beneficios por la economía digital, el núcleo del trabajo presente es la investigación sobre si la propuesta de la presencia económica significativa puede servir como nexo fiscal para tributar los beneficios generados por las actividades digitales de empresas no residentes que carecen de rasgos físicos y, de esta manera, erosionan la base imponible del Estado de la fuente.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 31 de mayo de 2019, la OCDE publicó el Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy¹. Bajo este programa, la comunidad internacional se ha comprometido a desarrollar una estrategia para resolver los retos tributarios que han resultado de la digitalización de la economía y a seguir encontrando una solución a largo plazo a nivel global a mediados del año 2021. El OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) que constaba en ese momento de 129 miembros desarrolló un programa con el objetivo de conseguir un acuerdo a nivel mundial para gravar a las grandes empresas multinacionales. Este programa que comprende los dos puntos centrales -el Pilar Uno (Pillar One) y el Pilar Dos (Pillar Two)- fue aprobado en la reunión del Inclusive Framework el 28 y el 29 de mayo de 2019.

En la economía digital, se considera como reto clave para la fiscalidad internacional el desarrollo de operaciones comerciales transfronterizas sin establecer una presencia física en el Estado de la fuente. Por dicha circunstancia, las actividades de las empresas multinacionales digitales no constituyen un nexo fiscal en la jurisdicción de la fuente por la carencia de rasgos físicos y, de ese modo, los beneficios generados por las actividades digitales no tributan en el Estado de la fuente conforme a las reglas de los modelos de convenios de doble imposición (CDI) actuales.

Conforme a la definición bajo la directiva relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en la Unión Europea, las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica son "servicios que se prestan a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, esté básicamente automatizada y requiera una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información"². No obstante, se excluye de la definición de los servicios digitales la venta de productos físicos meramente facilitada por internet o por un recurso electrónico.

Mediante el Public Consultation Document (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy)³, el Inclusive Framework presentó algunas propuestas normativas para solucionar los retos de la economía digital respecto de la tributación transfronteriza y recogió comentarios públicos en este contexto para su reunión los días 13 y 14 de marzo de 2019 en París. El informe final con los resultados correspondientes se espera a mediados de 2021. En el Public Consultation Document se desarrollaron las propuestas subsiguientes bajo los Pilares Uno y Dos que sirven de base para el informe final.

..//..



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

CONTENIDO

Hasta que leí la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de noviembre de 2020 (recurso 850/2019), a la pregunta enunciada yo me habría aventurado a contestar, sin atribuir mayor trascendencia al tema, que —sea el impuesto que sea— sólo aquel que haya soportado efectivamente el impuesto tendrá derecho a la devolución. Es decir, sólo el legalmente legitimado para instar la devolución (art. 14 del Reglamento de Revisión) tendrá derecho a que se lo devuelvan, con intereses, con el fin de lograr la plena indemnidad, restituyendo íntegramente a su situación original la situación alterada por la sedicente prestación de derecho público, debiendo instar al efecto el procedimiento de devolución de ingresos indebidos antes de que prescriba el derecho.

Precisamente en relación con el procedimiento —y aunque en la sentencia citada no se plantee la cuestión— sí que se ha planteado un problema como consecuencia de una Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de diciembre 2019 —recurso 145/2016— que ha negado validez al procedimiento para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera. Al punto que ya el Tribunal Supremo —Auto de 26 de noviembre de 2020, recurso de casación número 4036/2020— ha admitido un recurso de casación en el que deberá resolver, como cuestión con interés casacional:

«Determinar si la rectificación de una autoliquidación —y la consiguiente devolución de ingresos indebidos— es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente —que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidar e ingresar en plazo—, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de la autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea».

Ya la Sentencia de la Audiencia Nacional que da pie a este comentario, se plantea, con cita de la Jurisprudencia del TJUE, un requisito adicional y de fondo —de mayor calado, por tanto— al establecer, como requisito necesario para tener derecho a la devolución el acreditar no haber trasladado a los clientes el importe de un impuesto soportado en las compras, pese a no tener derecho a practicar la repercusión. En definitiva, se considera que si se hubiera producido la traslación al precio del importe del impuesto (no repercusión tributaria), la devolución provocaría un «enriquecimiento injusto» en favor del recurrente.

El pronunciamiento, además de novedoso, resulta también sorprendente, porque se hace eco del problema con carácter preventivo, ya que todavía no se sabe si el impuesto en cuestión será declarado o no contrario al Derecho de la Unión Europea y esa era la cuestión debatida. Es más, el TEAC acaba de negar que se haya vulnerado el Derecho de la Unión, pero, por si acaso, la Audiencia Nacional elude posicionarse en la controversia y desestima la pretensión del recurrente porque no ha acreditado no haber trasladado el impuesto soportado en sus compras al precio de sus ventas.

Así planteada la cuestión, en abstracto, y con independencia del concreto impuesto al que se refiera la cuestión, la respuesta judicial remueve algunas convicciones que creíamos asentadas.

Algo falla en el silogismo. Premisa mayor: un Estado crea un impuesto potencialmente contrario al Derecho de la Unión Europea. Premisa menor: un contribuyente legitimado para pedir su devolución (el repercutido sin derecho a repercutirlo) lo recurre por resultar contrario a una Directiva comunitaria; Conclusión: con carácter previo a resolver la cuestión o a plantear cuestión prejudicial, un Tribunal nacional exige que el recurrente acredite que la devolución no causaría «enriquecimiento injusto» a su favor, exigiéndole para ello que pruebe no haber repercutido el impuesto en sus precios, pese a no tener derecho a la repercusión tributaria.

Lejos del formalismo cartesiano y de la lógica jurídica, el debate y la prueba se mueven en el terreno de la lógica económica de la traslación de costes (la misma con la que se trasladan a los precios los salarios, la luz o los alquileres pagados).

Para comprender la decisión judicial y analizar todas sus consecuencias conviene parar mientes en las particularidades del caso. El impuesto en cuestión no es una pieza básica del sistema tributario, sino más bien marginal, ya que se trata de la cuota o «tramo autonómico» del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos (IEH), nacido para sustituir al impropiamente denominado «céntimo sanitario» (Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos "IVMDH"). Impuesto que ya le costó un serio disgusto al Estado Español (STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora), que tuvo que hacer frente a la devolución de miles de millones de euros, incluso de ejercicios prescritos, por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador (SSTS de 18 de febrero de 2016, recursos de casación 12/2015 y 194/2015, en las que, con el voto particular discrepante del Magistrado José Luis Requero Ibañez, se concluyó que el IVMDH había supuesto una «violación suficientemente caracterizada» del Derecho comunitario).

No es momento este de repasar con detalle aquel asunto del que el Estado Español tomó buena nota, no sé si para ser más riguroso a la hora de encajar sus impuestos en el ordenamiento comunitario, pero sí para evitar que sus errores le ocasionen quebrantos económicos de tal fuste. Ahí están como testigos de sus propósitos de enmienda dos preceptos hoy vigentes: el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en cuyo apartado 5 se exige, como requisito de la responsabilidad del Estado legislador por aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, haber planteado en el recurso correspondiente la vulneración del Derecho de la UE posteriormente declarada; y el artículo 34 de la misma norma, que limita temporalmente el efecto indemnizatorio. Como es lógico, tendremos que esperar a ver en qué queda el recurso interpuesto el 24 de junio de 2020 por la Comisión Europea ante el TJUE (Asunto C-278/20) por posible incompatibilidad de esta restrictiva normativa con el principio de equivalencia.

..//..



Alejandro Salvador Navasquillo Calleja
Abogado

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL REAL DECRETO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 634/2015, DE 10 DE JULIO. ANTECEDENTES
- III. LA CIRCULAR 4/2017, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL BANCO DE ESPAÑA
- IV. LA DIRECTIVA (UE) 2016/881, DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2016, POR LA QUE MODIFICA LA DIRECTIVA 2011/16/UE, RESPECTO AL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD
- IV. 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
- V. CONCLUSIÓN
- VI. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El 29 de diciembre de 2020, el Gobierno aprobó un Real Decreto por el que se producía la modificación del Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado anteriormente por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio. De esta manera, el Impuesto de Sociedades pasa a adaptarse a la normativa de la Unión Europea. El Real Decreto tiene por objeto una modificación de carácter parcial del Reglamento en lo referente a dos ámbitos diferentes. El primero de estos ámbitos es el de las dotaciones por deterioro de los créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras; y el segundo de los ámbitos afecta al informe «País por País», información que deben aportar determinadas multinacionales (MNC) de matriz española.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1178/2020, de 29 de diciembre, (en adelante RD 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, del Impuesto de Sociedades, introduce modificaciones para adecuar el vigente texto reglamentario 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 precisar 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, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo en la misma las normas aplicables a la presentación de la información «País por País» por parte de los grupos de empresas multinacionales.

II. EL REAL DECRETO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 634/2015, DE 10 DE JULIO. ANTECEDENTES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableció una nueva regulación de esta figura impositiva, eje fundamental de la imposición directa conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta nueva regulación ha mantenido la estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existía desde el año 1996, produciendo cambios significativos en el tratamiento fiscal de determinadas rentas objeto de implantación en la base imponible.

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades, objeto de aprobación del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RD 634/2015, de 10 de julio), se efectuó en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado de la Ley del Impuesto, en la disposición final décima de dicha Ley, y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

../..



Jaime Rodríguez Correa
Abogado
Director en Deloitte Legal

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALCANCE DEL PRESENTE COMENTARIO
- III. COMENTARIO
 - 3.1. Algunos aspectos iniciales
 - 3.2. Delimitación de los conceptos «bebidas refrescantes», «zumos» y «gaseosas»
 - 3.3. Bebidas refrescantes
 - 3.4. Zumos
- IV. DELIMITACIÓN DE LOS CONCEPTOS «AZÚCARES» Y «EDULCORANTES AÑADIDOS»
- V. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS ENTREGAS DE LOS PRODUCTOS (INGREDIENTES) SUSCEPTIBLES DE SER UTILIZADOS HABITUAL E IDÓNEAMENTE PARA LA OBTENCIÓN DE LAS BEBIDAS REFRESCANTES O ZUMOS CON AZÚCARES O EDULCORANTES AÑADIDOS
- VI. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS VENTAS DE LAS BEBIDAS REFRESCANTES O ZUMOS CON AZÚCARES O EDULCORANTES AÑADIDOS CUANDO EL CONSUMO DE ESTAS BEBIDAS SE PRODUZCA EN EL MARCO DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DE HOSTELERÍA O RESTAURANTES

RESUMEN

El artículo 69 de la Ley 11/2020, de 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 ha dado nueva redacción —con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida— al número 1º, del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de incrementar el tipo impositivo del Impuesto aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos del 10 al 21 %. El presente estudio versa sobre dicha modificación y sobre el contenido de la contestación vinculante a consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de enero de 2021 (V0090-21), que, a la fecha de redacción de esta nota, es la única publicada sobre esta materia.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 69 de la Ley 11/2020, de 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 dio nueva redacción —con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida— al número 1º, del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Este precepto preveía, antes de la modificación, la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% a una categoría de productos que podríamos identificar genéricamente como productos «alimenticios», con las excepciones conocidas de las bebidas alcohólicas (21 %) y de una serie de alimentos básicos a los que la LIVA reserva la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 %.

Reproducimos a continuación, de manera literal, la nueva redacción dada al precepto, advirtiendo al lector de dos circunstancias: por un lado, que hemos resaltado en letra negrita la parte del texto que fundamentalmente ha sido añadido al citado número 1º, del apartado uno.1 del artículo 91 de la LIVA (y que constituye la novedad, ya que no figuraba en ese número, en la versión del texto que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2020), y, por otro, que reproduciremos también los dos párrafos introductorios del apartado uno.1 del precepto, pese a que los mismos no han sufrido modificación alguna; esto último pretende lograr una mejor comprensión del alcance de la modificación aprobada.

Así, el número 1º, del apartado uno.1 del artículo 91 de la LIVA establece lo siguiente con efectos desde el 1 de enero de 2021:

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

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

..//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA TRIBUTACIÓN DEL COBRO DE INTERESES DE DEMORA POR LOS INGRESOS INDEBIDOS
- III. CUANTÍA DE LAS COSTAS SATISFECHAS
- IV. IMPROCEDENCIA DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR ESTIMACIÓN DE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS
 - 4.1. La responsabilidad patrimonial: hipótesis en las que podrá utilizarse para reclamar honorarios
- V. ÚLTIMAS CONSIDERACIONES

RESUMEN

La posición jurídica del vencedor en juicio se ha visto sensiblemente alterada al ser objeto de varias resoluciones recientes de distintos Tribunales, afectando a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del resarcimiento que obtiene dicho sujeto como consecuencia de ver estimada su pretensión. Así, por una parte, el Tribunal Supremo ha concluido que los intereses de demora que está obligada a pagar la Administración cuando el contribuyente que ve estimada su pretensión anulatoria, están no sujetos al impuesto. Por otra, el TEAC ha resuelto, en contra de la tesis mantenida por la DGT, que el importe de la ganancia patrimonial de la condena en costas no es su importe bruto o íntegro, sino el resultado de minorarla en la cuantía de los gastos incurridos para mantener la acción y, particularmente, de los gastos de los honorarios en que se ha debido incurrir. Y, por último, se concluye por la Audiencia Nacional que, cuando se ha obtenido la nulidad de la deuda en la vía económico-administrativa —que no tiene prevista la obtención de una condena en costas—, no se puede obtener, en la normalidad de los casos, una indemnización equivalente a las costas procesales vía responsabilidad patrimonial.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Si examinamos la práctica reciente, observamos que, de forma próxima en el tiempo, han recaído una serie de pronunciamientos que vienen a alterar sensiblemente la situación jurídica que afecta al recurrente, que ha visto satisfecha su pretensión, ya sea en el ámbito administrativo, económico-administrativo o en el contencioso-administrativo. En dicha medida, las resoluciones sobre las que damos cuenta afectan particularmente a la tributación de los intereses de demora, reconocidos a favor del litigante en los casos en que ha vencido en juicio; a las costas, que, como consecuencia de la fórmula de determinación que pasa de defenderse, pasarán a no tributar en la mayoría de los supuestos, y, por último, al recordatorio de que, salvo casos que podríamos denominar como patológicos, no será viable acceder a resarcimiento alguno por el pago de los honorarios de los profesionales que se han debido satisfacer para obtener la estimación de la pretensión en la vía económico-administrativa.

Con la nueva orientación jurisprudencial, el cobro de intereses de demora por la realización de ingresos indebidos satisfechos por la Administración al recurrente pasa a estar no sujeto en el IRPF, siendo que, hasta el momento, estaba en tela de juicio si debían tributar como rendimientos de capital o bien como ganancias de patrimonio, sin que en ningún caso pudieran escapar del gravamen. El Supremo, en una resolución innovadora, defenderá la función reparadora que tales intereses tienen y, correlativamente la necesidad de que no hayan de tributar. Lo que, de rechazo, viene a contradecir la práctica administrativa que venía siguiéndose, por la que en los casos en que el contribuyente venía en juicio y cobraba intereses, se aseguraba que, al menos, tributara por el cobro de esos intereses en las declaraciones correspondientes.

También se ve profundamente alterada la imposición de las costas que, lejos de considerarse como ganancias patrimoniales sin más y tributar íntegramente —como se había mantenido sin duda por la misma Dirección General de Tributos y no pocos Tribunales Económico-Administrativos—, pasan a tener un importe bruto del que habrá de minorar el coste de todos los gastos soportados por el contribuyente para su obtención. Y, en particular, el de los honorarios satisfechos a los propios abogados para obtener la defensa en juicio.

Y, por último, para los casos en que no hay técnicamente costas por no haberse llegado a la vía jurisdiccional, se ha planteado también si el contribuyente, vía responsabilidad patrimonial, podía llegar a obtener un reconocimiento equivalente, y recibir, como reparación del daño, el importe de esos honorarios profesionales que ha debido pagar para obtener la estimación de la pretensión en la vía administrativa o económico-administrativa. La respuesta, en resumen, es que solo, si estamos ante supuestos que pudiéramos considerar como patológicos.

Tanto por su proximidad temporal, como, sobre todo, por su conexión material, merece la pena efectuar al respecto algunas consideraciones.

...//...



Elvira Arroyo

RESUMEN

La evasión de impuestos hace que el fisco deje de ingresar miles de millones de euros, que podrían destinarse a cubrir gastos en sanidad, educación y servicios sociales. La nueva Ley Contra el Fraude Fiscal, que ahora se debate en el Parlamento, incorpora el Derecho comunitario al ordenamiento español y refuerza las medidas contra la elusión fiscal compleja y la economía sumergida.

CONTENIDO

La Comisión Europea calcula que las arcas de la UE pierden alrededor de un millón de euros anuales debido a los comportamientos fraudulentos de empresas y ciudadanos. En España, el fraude fiscal supone unas pérdidas anuales de 91.600 millones de euros, según el sindicato de Técnicos de Hacienda (Gestha). Son cifras aproximadas porque la falta de trazabilidad de estas operaciones hace muy difícil medir su alcance real, pero el perjuicio que ocasionan al bienestar social es indudable.

La lucha contra la evasión de impuestos es un objetivo prioritario de los gobiernos europeos desde hace años pero, en las actuales circunstancias, es todavía más apremiante para poder cubrir las necesidades derivadas de la pandemia. "Hay que buscar formas de gravar a aquellos que no están pagando justamente su parte. Solo las empresas evitan pagar entre 50.000 y 190.000 millones de euros en impuestos cada año. Podemos salir de esta crisis de una manera justa y mantener la confianza de nuestros ciudadanos", ha afirmado Paul Tang, presidente de la comisión de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo.

En España, el Congreso debate el nuevo proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal que, además de recoger la directiva europea 2016/1164, contempla diversas acciones para reducir el fraude fiscal. El gobierno cree que esta reforma podría tener un impacto de 828 millones de euros en las arcas públicas el próximo año.

Entre otras novedades, se endurecen los requisitos para los pagos en efectivo, una de las prácticas defraudatorias más habituales. Concretamente, las transacciones en efectivo entre empresarios y profesionales no podrán superar los 1.000 euros, frente a los 2.500 actuales. Sin embargo, para minimizar los efectos colaterales en pequeñas economías domésticas se mantiene el límite de 2.500 euros para los pagos realizados por particulares a empresarios y profesionales. También se reducen de 15.000 a 10.000 euros las operaciones en efectivo de particulares con domicilio fiscal fuera de España.

Se pondrá fin a las amnistías fiscales, al prohibir expresamente cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique la disminución de la deuda tributaria. El objetivo es impedir que haya beneficios tributarios injustificados para los que no cumplieron en su momento, con el consiguiente agravio comparativo para los españoles que atienden puntualmente sus obligaciones fiscales.

Asimismo, habrá cambios en los requisitos para ser incluido en los listados de deudores que publica la Administración Tributaria. Con la entrada en vigor de la nueva normativa, entrarán en la lista aquellos que tengan deudas y sanciones tributarias superiores a los 600.000 euros, cuando ahora el límite está en un millón de euros. La ley aclara que, para evitar entrar en estas listas, las deudas se deben satisfacer durante el periodo de ingreso voluntario, sin que este pueda alargarse por solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en dicho plazo.

Además, por primera vez se hará público el nombre de los responsables solidarios, con el objetivo de que las implicaciones de aparecer en el listado alcancen en mayor medida a los verdaderos responsables de las deudas.

Paraísos fiscales. Los paraísos fiscales pasarán a denominarse jurisdicciones no cooperativas, término utilizado internacionalmente, y se ampliarán los lugares que tendrán esta consideración. Por ejemplo, formarán parte de la lista de paraísos los territorios que faciliten la existencia de sociedades extraterritoriales para atraer beneficios sin actividad económica real; países con los que no exista un efectivo intercambio de información sobre el titular real de los bienes o derechos; aquellos donde exista una baja o nula tributación (hasta ahora sólo se tenía en cuenta la nula tributación); y los regímenes fiscales preferenciales que dan un trato de favor a los no residentes respecto a los residentes.

..//..



Daniel Ortiz Espejo
Doctor en Derecho y Abogado
Profesor asociado de la Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE
- III. LA BASE IMPONIBLE EN LAS OBRAS PÚBLICAS
- IV. EXCLUSIÓN DE LA BAJA EN LA ADJUDICACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL EN EL ICIO A LA LUZ DE LOS RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La base imponible del ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Su determinación en el marco de las obras licitadas por el sector público sometidas a licencias urbanísticas o de obras ha motivado innumerables controversias y conflictos en relación a las liquidaciones provisionales y definitivas dado que en el marco de la licitación y adjudicación pueden producirse bajas de adjudicación.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El ICIO es un impuesto indirecto y potestativo que los Ayuntamientos pueden establecer y exigir mediante la oportuna Ordenanza fiscal, en la cual se regularán los elementos esenciales del impuesto de acuerdo con lo previsto en el art. 16 del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Es un impuesto real, objetivo y proporcional, de tal forma que la cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible un tipo impositivo determinado.

El régimen legal del ICIO, que constituye uno de los impuestos de carácter potestativo, se contiene en los artículos 100 a 103 del TRLRHL. El hecho imponible del ICIO está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

El Impuesto se configura como un tributo indirecto y son los propios ayuntamientos, los que acuerdan su establecimiento pues el mismo es de carácter voluntario, a pesar de lo cual la inmensa mayoría de tales Entidades Locales lo vienen exigiendo.

El art. 101.1 del TRLHL establece que "Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización. Por su parte, el apartado 2 del precepto señala que:

En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente cuando soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha. La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) está constituida, al amparo de lo previsto en el art. 102 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forma parte, en ningún caso, el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionados con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales. el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material 111

..//..



Laura Urbaneja Vidales
Jefa de Servicio de Gestión Tributaria y Catastro
Ayuntamiento de Marbella

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA: REQUISITO SINE QUA NON PARA AGOTAR LA VÍA ADMINISTRATIVA
- III. SUPUESTO DE MUNICIPIO DE GRAN POBLACIÓN CON DELEGACIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN OTRO ENTE
- IV. ÓRGANO COMPETENTE DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En este artículo se analiza brevemente el sistema de recursos contra los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público en los municipios de gran población, haciendo especial hincapié en la figura de los tribunales económico-administrativos locales. Igualmente, se realiza un estudio sobre el régimen de impugnación en los supuestos de delegación de las citadas competencias en otros entes de carácter local.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo primero de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, publicada en el BOE de 17 de diciembre de 2003, y vigente desde el día 1 de enero de 2004, vino a modificar la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), con el objetivo de poner fin a una serie de anomalías que incidían de forma negativa en la gestión ordinaria de los entes locales.

En este sentido, y en lo que aquí interesa, dicha norma introdujo la figura de los municipios de gran población como fórmula, según su exposición de motivos, de permitir a las mayores ciudades españolas hacer frente a su enorme complejidad como estructuras político administrativas, evitando, de ese modo, el excesivo uniformismo propio del régimen local español.

Fruto de esa modificación legislativa, el Título X de la LBRL, dedicado al régimen de organización de los municipios de gran población, comienza fijando su ámbito de aplicación. Así, el artículo 121 dispone que se considerarán municipios de gran población aquellos que cuenten con más de 250.000 habitantes, y aquellos otros que, siendo capitales de provincia, posean una población superior a los 175.000 habitantes. Igualmente, serán declarados municipios de gran población, previo acuerdo de las Asambleas Legislativas correspondientes a iniciativa de los respectivos ayuntamientos, aquellos que sean capitales de provincia cuando no superen los 175.000 habitantes, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, así como los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, siempre y cuando estos últimos presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales que así lo aconsejen.

En cuanto a la organización se refiere, los municipios de gran población quedan obligados, entre otros extremos, a crear un órgano encargado de la resolución de las reclamaciones económicoadministrativas sobre actos tributarios de competencia local. Con esta medida, el legislador perseguía garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito. Este órgano puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción.

En efecto, ejercidas las distintas funciones con independencia funcional, los citados tribunales interactúan para potenciar los derechos y garantías de los contribuyentes locales y, de ese modo, conseguir el objetivo que determinó su creación: reducir la conflictividad/litigiosidad en el ámbito tributario local. De este modo, la escasa cuantía económica que suele caracterizar, con carácter general, a los asuntos que son objeto de impugnación en la esfera tributaria local y la excesiva tardanza en la resolución de los recursos planteados ante los órganos jurisdiccionales constituyen motivos lo suficientemente razonables como para que el legislador decida instituir mecanismos jurídicos que, sin merma de las debidas garantías procesales para los particulares afectados, reduzcan el coste y la incertidumbre, por la dilación que supone la vía judicial, siempre primera y última garantía de los ciudadanos pero, en ocasiones, gravosa por los citados inconvenientes

..//..

El cálculo de la cuota a distribuir del IAE por el municipio exactor y sus repercusiones en los municipios afectados.

Interpretaciones de la Regla 17ª de la Instrucción del IAE

A27

Tributos locales, Nº. 148, 2020-2021



Ignacio Río Santos
Secretario General del Ayuntamiento de Vila-seca
Secretario General Consorcio del Centro recreativo y Turístico de Vila-seca y Salou
Asociado laboral en la Universidad Rovira y Virgili

SUMARIO

- I. La evolución del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- II. Las actividades desarrolladas en locales o instalaciones que radiquen en más de un término municipal.
- III. Las actividades desarrolladas en centrales hidráulicas de producción de energía eléctrica.
- IV. Las actividades desarrolladas en zonas portuarias que se extiendan sobre más de un término municipal.
- V. La actividad de producción de energía eléctrica en centrales nucleares.
- VI. Conclusiones.
- VII. Anexo doctrinal y Jurisprudencial.
- VIII. Anexo bibliográfico y documentado.

RESUMEN

El cálculo de la cuota a distribuir por el municipio exactor entre los municipios afectados contenida en diversos apartados de la Regla 17ª. Uno del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (RCL1990, 1999 [RCL\1990\ 1999]), por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas no se ha adaptado a la reestructuración de la cuota tributaria del impuesto acaecida en el año 2002.

El objeto del presente trabajo es aclarar cómo debe efectuarse el cálculo de tales cuotas a distribuir, mediante el análisis de diferentes ejemplos, en los cuatro supuestos previstos tanto en el artículo 87.4 [RCL\2004\602-1#A.87] del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RCL 2004, 602 [RCL\2004\602]) como en la propia Instrucción del Impuesto: las actividades desarrolladas en locales o instalaciones que no tengan la consideración de tal y en zonas portuarias que radiquen en más de un término municipal y las actividades de producción de energía eléctrica en centrales hidráulicas y en centrales nucleares.

En las páginas siguientes analizaremos la evolución en la estructura de la cuota tributaria, los diferentes supuestos de exacción y distribución, así como diversos casos prácticos para mejor entendimiento, y examinaremos pronunciamientos judiciales sobre los aspectos anteriores, para finalmente mostrar las conclusiones.

CONTENIDO

I. LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) se crea y regula mediante los artículos 79 a 92 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL/1988), suprimiendo las anteriores Licencias Fiscales de Actividades Comerciales Industriales y de Actividades Profesionales y de Artistas y el Impuesto Municipal sobre la Radicación.

1. La estructura tributaria de 1988 a 2002

De acuerdo con el artículo 85 de la LRHL/1988, en su redacción original, la cuota tributaria del IAE "será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente Ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y, en su caso, el coeficiente (único) y el índice (de situación) acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las Ordenanzas fiscales respectivas". Aunque el precepto omite mencionar el recargo provincial, éste también deberá tenerse en cuenta a efectos de su cálculo.

../..



Ariadna Trillas Fonts

RESUMEN

Hacienda fía a un futuro comité de expertos la solución a la inequidad e ineficiencia del sistema fiscal.

CONTENIDO

La presión fiscal en España es inferior a la de sus vecinos de la eurozona. Según Eurostat, con datos de 2019, el dinero que en España se recauda a través de los impuestos y las contribuciones sociales con relación al tamaño de la economía del país está 6,2 puntos porcentuales por debajo de la media europea: el 35,4% del producto interior bruto frente al 41,6%. Estamos hablando de una diferencia de recaudación cercana a los 77.000 millones de euros. ¿Significa eso que nuestros impuestos son sencillamente más bajos y que deben incrementarse?

Esta diferencia se debe a un conjunto de factores: una menor progresividad fiscal, un mayor fraude fiscal, tipos impositivos más bajos...", señala Rodolfo Rieznik, miembro de Economistas Sin Fronteras. Pone un ejemplo: se gravan igual, con un tipo del 21%, los ingresos de quien gana 1.200 euros al mes que el ahorro financiero [con rendimientos entre 6.001 y 50.000 euros].

Contra la dualidad fiscal

Acabar, o al menos reducir, el perjuicio comparativo que soportan las rentas procedentes del trabajo en relación con las rentas del capital es una vieja reivindicación de las entidades sociales, sindicales y de consumidores que constituyen la Plataforma por la Justicia Fiscal.

En esta dirección, un pequeño paso: a partir de este año, las rentas de capital superiores a los 200.000 euros soportarán una carga fiscal del 26%, tres puntos más que la vigente hasta ahora. La medida es uno de los cambios en materia de impuestos impulsados en los presupuestos de 2021, que el Gobierno de coalición PSOE-Unidas Podemos ha logrado sacar adelante tras varias prórrogas de las últimas cuentas del exministro Cristóbal Montoro, en un contexto de profunda crisis por la pandemia.

Hay otra subida destacable. A quienes declaren más de 300.000 euros de ingresos anuales se les aplicará un tipo máximo del 47% (dos puntos más que hasta ahora) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). El Ministerio de Hacienda afirma que este incremento afectará a 36.194 contribuyentes (el 0,17% del total).

La progresividad del PP

"Ha sido una subida limitada. Había más campo por recorrer, y más en un momento tan excepcional", opina José María Mollinedo, secretario general del Sindicato de Técnicos de Hacienda (Gestha). Reclama, como el resto de entidades de la plataforma, mayor progresividad en el esfuerzo fiscal.

Puestos a comparar, la subida de impuestos aplicada por el Gobierno del PP para atajar el déficit público en la crisis anterior fue, subraya Mollinedo, "más progresiva" que los ajustes de hoy. Para rentas de más de 300.000 euros, el aumento fue de 7 puntos porcentuales, y el tipo marginal —tramo autonómico aparte— alcanzó el 52% (ahora, 47%). La subida fue de 6 puntos para las rentas de 175.000 euros, y de 5 para las de 120.000".

¿Impuesto covid?

Los movimientos sociales y partidos como Más País reclamaban, además, una especie de impuesto covid, inspirado en propuestas como la formulada por los economistas Gabriel Zucman, Emmanuel Saez y Camille Landais en su artículo *Aprogressive European wealth tax to fund the European COVID response*, publicado la pasada primavera. Estos apostaban por una tasa covid a escala europea que gravara de forma temporal a los contribuyentes más ricos: con el 1% a quien tuviera más de 2 millones, el 2% a quienes superaran los 8 millones y el 3% a quienes acumularan más de 1.000 millones. El dinero que se generara, calculaban los economistas, serviría para devolver la deuda generada para hacer frente a la crisis.

Por su parte, la Plataforma por la Justicia Fiscal puso en el punto de mira los patrimonios de más de un millón de euros.

"Nosotros pensamos que es más eficaz gravar la renta con mayor progresividad que introducir un impuesto específico, pero reconocemos que hay razones para un gravamen extraordinario debido a la covid. Ahora bien, si ese gravamen se planteara sobre el patrimonio, creemos que sería más fácil y menos costoso aplicarlo a partir de un importe de dos millones de euros —obligados a declarar, pese a estar exonerados de pagar en Madrid— en lugar de un millón", dice el secretario de Gestha.

No obstante, consciente de las ineficiencias del sistema tributario previas a la pandemia, el Gobierno ha huido de medidas coyunturales y asegura que abordará una gran reforma fiscal —pendiente desde hace seis años está también la negociación de un nuevo sistema autonómico, que no puede desligarse de ella— a partir del trabajo de un comité de personas expertas durante el próximo año, y que reunirá en un proceso que se promete "participativo".

Con independencia de ello, uno de los partidos de la coalición de Gobierno, Unidas Podemos, arropado en el envite por Esquerra Republicana, buscó introducir ya un impuesto no coyuntural sobre las grandes fortunas. Al menos por ahora, se ha caído de la agenda.

..//..



Nuria Díez Alonso
Abogada en Legálitas

SUMARIO

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2. Impuesto sobre Sociedades
3. Impuesto sobre el Valor Añadido
4. Impuesto sobre el Patrimonio

RESUMEN

A través de la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (BOE de 31 de diciembre), se han introducido diversos cambios en el Sistema Tributario Español, modificando algunos de los principales impuestos del mismo.

CONTENIDO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Dentro de los principales cambios, abordaremos algunos que tienen que ver con el IRPF, Sociedades, el IVA o Patrimonio.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destacamos el establecimiento de un nuevo tramo en la base general, de tal manera que, con efectos de 1 de enero de 2021, los contribuyentes que tengan rentas superiores a 300.000 euros tributarán a un 47%, mientras que con anterioridad a esta fecha la tributación estaba en un 45%, esto significa que un contribuyente que tuviese una base liquidable de por ejemplo 305.000 euros, hubiese tributado al 45%, esto es 137.250 euros, sin embargo ahora tributará a un 47%, esto es 143.350 euros, por lo que este cambio afecta negativamente a las rentas más altas.

Otro cambio introducido a través de la Ley de Presupuestos, es la modificación de la base del ahorro, por la cual los contribuyentes que vendan inmuebles, acciones o fondos de inversión y obtengan un beneficio superior a 200.000 euros, antes se les aplicaba una escala que oscilaba entre un 19% y un 23% y ahora se les aplica una escala que oscila entre el 19% y el 26%, de tal manera que vamos a poner un ejemplo:

Imaginemos que vendemos una casa, comprada por 215.000 euros y la vendemos por 450.000 euros, la ganancia patrimonial que hemos obtenido, es la diferencia entre 450.000 y 215.000, esto es 235.000 euros, con la anterior escala hubiésemos aplicado los siguientes tipos impositivos:

De 0 a 6.000 euros, el 19%, 1.140 euros.

De 6.000 euros a 50.000 euros, el 21%, 9240 euros

El resto, esto es, 185.000 euros al 23%, 42.250 euros.

TOTAL: 52.630 euros

En la actualidad, y con un beneficio de 235.000 euros la tributación será la siguiente:

De 0 a 6.000 euros, el 19%, 1.140 euros.

De 6.000 euros a 50.000 euros, el 21%, 9240 euros

De 50.000 a 200.000 al 23%, 34.500 euros.

A partir de 200.000 al 26%, 9.100 euros

TOTAL: 53.980 euros

Asimismo, con efectos desde 1 de enero de 2021, se modifican diferentes límites en relación con los sistemas de previsión social.

Seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia:

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 2.000 euros anuales (con anterioridad el límite era de 8.000 euros anuales).

Aportaciones a los sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente:

..//..



Rocío Pérez Sáez
Abogado

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Fallo
- III. Comentario

RESUMEN

Es objeto de comentario la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2020 (Sala de lo contencioso administrativo, Sección 2ª, JUR\2020\363921) que declara contraria a Derecho una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que absorbe la totalidad de la riqueza gravable, por resultar confiscatoria

CONTENIDO

El Impuesto municipal sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), desde el advenimiento de la crisis inmobiliaria que produjo una caída generalizada de los precios del suelo, ha sido objeto de una importante producción jurisprudencial.

La bien conocida STC 59/2017 (RTC 2017, 59) fue un hito en la serie de pronunciamientos y declaró "que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

Desde entonces quedó claro que aquellas situaciones en que no existe incremento de valor no cabe tributación por el IIVTNU, aunque de la aplicación literal del TRLHL resultara una cuota a pagar.

Esa sentencia del TC dio lugar a otros muchos pronunciamientos judiciales anulatorios de liquidaciones por el mencionado impuesto cuando se daban aquellas circunstancias de inexistencia de plusvalía efectiva. También dio lugar a otras sentencias más drásticas que negaban la posibilidad de liquidar el impuesto. Estas últimas no se han visto confirmadas por el TS.

Pero la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) no dejó resuelto el caso de las liquidaciones que, concurriendo efectivo incremento de valor, exceden de este incremento en todo o en su mayor parte.

Este supuesto fue objeto de la STC 126/2019 (RTC 2019, 126) que resolvió, estimándola, la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declaró que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, es inconstitucional, pero sólo "en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico".

Del examen de los FFJJ 4 y 5, se desprende:

Que en un caso en que una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 €, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a 17.800,12 €. Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL, resultó una cuota tributaria de 3.560,02 €. De modo que la cuota tributaria superaba el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada. Y "con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga «excesiva» o «exagerada» [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003 (TEDH 2003, 39), asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006 (TEDH 2006, 20), asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013 (TEDH 2013, 54), asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013 (JUR 2013, 219214), asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]".

Concluye el TC: "Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)".

..//..



José María Bengochea Sala
Economista

SUMARIO

1. Justificación del tratamiento fiscal especial en el IRPF de los rendimientos irregulares en las actividades económicas.
2. Complejidad del análisis de los rendimientos irregulares.
3. Normativa aplicable.
4. Análisis del contenido de la normativa aplicable:
 - 4.1. En relación con la magnitud sobre la que se aplica, en su caso, la reducción del 30%.
 - 4.2. En relación con el límite de 300.000 euros cuando se ejercen varias actividades.
 - 4.2.1. Ejemplo.
 - 4.3. En relación con el período de generación superior a dos años.
 - 4.3.1. Interpretación de la doctrina administrativa.
 - 4.3.1.1. Tratamiento de los intereses legales percibidos.
 - 4.3.1.2. Tratamiento de las subvenciones en relación con la aplicación de la reducción del 30%.
 - 4.3.2. Interpretación del TS.
 - 4.3.2.1. Sentencia TS 15-7-04.
 - 4.3.2.2. Sentencia TS 1-2-08.
 - 4.3.2.3. Sentencia TS 19-3-18.
 - 4.3.3. Imputación temporal.
 - 4.4. En relación con el requisito de que los rendimientos aparentemente irregulares no procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.
 - 4.4.1. Pronunciamiento de la DGT.
 - 4.4.2. Sentencia TS 19-3-18.
5. Aplicación del 30% de reducción por rendimientos irregulares según los diferentes métodos de determinación del rendimiento neto.
 - 5.1. Rendimientos irregulares en el método de estimación directa.
 - 5.1.1. Modalidad normal.
 - 5.1.1.1. Ejemplo.
 - 5.1.2. Modalidad simplificada.
 - 5.1.2.1. Ejemplo.
 - 5.2. Tratamiento de los rendimientos irregulares en el método de estimación objetiva.
 - 5.2.1. Observación previa importante.
 - 5.2.2. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
 - 5.2.2.1. Resumen de las Fases del Esquema General de Liquidación.
 - 5.2.2.2. Ejemplo.
 - 5.2.3. Actividades distintas de las agrícolas, ganadera y forestales.
 - 5.2.3.1. Ejemplo.
6. Régimen transitorio.

CONTENIDO

1. JUSTIFICACIÓN DEL TRATAMIENTO FISCAL ESPECIAL EN EL IRPF DE LOS RENDIMIENTOS IRREGULARES EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Se entiende como «renta regular» aquella que se obtiene de forma continuada y reiterada en el tiempo, de modo que su gravamen se puede imputar al período impositivo en el que se ha obtenido, sin que ello suponga un mayor gravamen para su perceptor. Esta definición se utiliza de forma subsidiaria para contraponerla con el concepto de «renta irregular», el cual requiere un **tratamiento fiscal especial** con el fin de evitar la progresividad del IRPF en el momento en que se ponga de manifiesto.

Así, pues, las rentas pueden ser «regulares» o «irregulares» en función del período impositivo que se establezca. Si este abarcara toda la vida del contribuyente, las rentas irregulares no existirían; pero la realidad

es que la gestión tributaria exige departamentar las rentas obtenidas en ejercicios fiscales concretos, que suelen coincidir con el año natural. Con arreglo a este criterio, será «renta regular» aquella que se genera dentro de ese ejercicio fiscal, mientras que aquellas otras denominadas «rentas irregulares» afloran en dicho ejercicio fiscal, pero su período de generación es más amplio.

Pues bien, un aspecto especialmente complejo en la tributación de los rendimientos de actividades económicas (principalmente, en las actividades profesionales) en el IRPF es el de la **aplicación de la reducción** sobre los rendimientos generados de forma irregular.

Su objetivo consiste en **compensar el exceso de tributación** derivado de la aplicación de una tarifa de tipos impositivos progresiva sobre unas rentas que se imputan en un único período impositivo, pero que realmente se han generado en varios ejercicios.



Luz Ruibal Pereira
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO

1. El canon de agua y el IVA. Situación actual: El auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2020
2. La exigencia de la LIVA art.78.Dos.4, párrafo primero: el impuesto debe recaer sobre las mismas operaciones gravadas en el IVA
 - 2.1. Análisis desde la perspectiva hermenéutica de los conceptos de distribución y consumo de agua
 - 2.1.1. Interpretación conforme al sentido jurídico
 - 2.1.2. Interpretación conforme al sentido usual
 - 2.1.3. Los límites de la interpretación y la LGT art.16
 - 2.1.4. La interpretación por parte de los órganos judiciales
 - 2.2. Análisis desde la perspectiva comunitaria de los tributos que pueden incluirse en la base imponible del IVA
 - 2.3. El alcance del concepto de contraprestación en la L 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia
3. El alcance de la previsión de la LIVA art.78.Dos.4, párrafo segundo: los impuestos especiales y el requisito de que recaigan sobre los mismos bienes gravados
 - 3.1. La regulación comunitaria e interna de los Impuestos Especiales
 - 3.2. La necesidad de que exista vinculación estrecha y directa con la entrega o prestación o se trate de hechos impositivos coincidentes
4. Conclusión

CONTENIDO

1. EL CANON DE AGUA DE GALICIA Y EL IVA. SITUACIÓN ACTUAL: EL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 8 DE MAYO DE 2020

El canon de agua de Galicia, regulado en la L 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, es un tributo propio de la Comunidad Autónoma que grava el uso o consumo real o potencial de agua y que, en cuanto a su gestión, se encomienda al ente público Aguas de Galicia. En su gestión y recaudación participan los Ayuntamientos, de tal forma que, cuando operen como entidades suministradoras, éstos deben repercutir el importe del canon de agua al contribuyente en el recibo por ellos emitido para el cobro del servicio de suministro de agua.

A lo largo de estos años se ha venido planteando cierto debate sobre si este canon debe formar parte de la **base imponible del IVA** en la factura que emiten los Ayuntamientos o debe quedarse al margen de dicha base imponible, dando lugar a pronunciamientos jurisprudenciales distintos por parte de los Tribunales Superiores de Justicia de algunas CCAA, en especial del TSJ de Galicia, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pues al igual que el canon de agua gallego existen otras CCAA con figuras similares (Cataluña, País Vasco) (1).

Por lo que se refiere al canon de agua de Galicia, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha sentado criterio sobre la cuestión planteada en la Sentencia 332/2019, de fecha 28 de junio de 2019 (rec. 15303/2018 y acumulado 15328/2018) en el que se desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Bóveda. Sin embargo, el Ayuntamiento de Bóveda, habida cuenta la doctrina contradictoria entre distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre la misma cuestión, decidió interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo a fin de que sentase doctrina sobre la misma al amparo del art.88.2 y 88.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El **recurso de casación** presentado por el Ayuntamiento de Bóveda ha sido admitido en casación por Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2020 (rec. cas. núm. 6493/2019) en el que establece que presenta interés casacional objetivo la siguiente cuestión:

«Determinar, en interpretación de los artículos 7.8ª.F).b) y 78.Dos.4ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada».

Para dicho análisis entiende el Tribunal Supremo que las normas objeto de interpretación serán los artículos 7.8ª.F).b) y 78.Dos.4ª de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».



Miguel Cruz Amorós
Ex Director General de Tributos

CONTENIDO

Antes de adentrarnos en el complejo entramado de normas que conforman el **Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal**, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del Mercado Interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación de juego, sea nuestra primera reflexión sobre la necesidad de que se utilice con propiedad la palabra «*fraude*», si no se quiere banalizar un concepto tan trascendente, para evitar que una excesiva generalización del concepto diluya socialmente la grave connotación que debe suponer el término «*fraude*», que habría que reservar, en consonancia con los orígenes del término latino *fraus*, para los comportamientos especialmente graves de ocultación fiscal por dolosos y por su importancia cuantitativa. Y decimos esto, porque tal y como se enfoca el Proyecto de Ley se genera la impresión de que estamos ante un cuerpo legislativo sustancialmente antifraude, cuando bien mirado, nos encontramos ante un **conjunto disperso de disposiciones** con variados objetivos, **sin connotación penal** la mayoría, como la transposición de Directivas comunitarias que incorporan medidas para dificultar la planificación fiscal agresiva; la incorporación a nuestro ordenamiento del término «*jurisdicciones no cooperativas*» sustituyendo el más expresivo de paraíso fiscal; obtener información sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales; poner en marcha un denominado «*valor de referencia*» de los inmuebles para sortear las trabas de la jurisprudencia a ciertas comprobaciones automatizadas de la Administración; disminución de umbrales cuantitativos para figurar en la «*lista de deudores tributarios*»; disminución de los límites vigentes de prohibición de pagos en efectivo; nuevas obligaciones de colaboración para los operadores de juego y revisión del régimen de infracciones actualmente existente, y muchas, muchísimas, modificaciones de la Ley General Tributaria y de la legislación tributaria especial para cerrar opciones, corregir debilidades de la norma, estimular el cumplimiento voluntario y la conformidad con las regularizaciones y superar criterios jurisprudenciales. En definitiva, otra **pequeña reforma tributaria** en cuestiones que básicamente interesan a la Administración en términos de recaudación o de libertad procedimental, pero que difícilmente puede calificarse, más dramáticamente, de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Hay que tener en cuenta que esta norma se complementará con el Anteproyecto de Ley por el que se modifican la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley del Impuesto sobre la renta de No Residentes, en relación con las **asimetrías híbridas**, que también transpone parte de las medidas antiplanificación fiscal de la Directiva 2016/1164, pero que todavía se encuentra en trámite de audiencia pública, por lo que la anotamos pero no la comentamos aquí, ya que merece, además, una consideración propia. La reforma de las limitaciones de la **deducibilidad de los intereses**, que también impone la Directiva, quedaría para más adelante al tener un plazo de transposición más largo.

En este contexto encaja también la Ley, de inminente entrada en vigor, de **modificación de la LGT**, que traspone la Directiva 2018/822 del Consejo, regulando el intercambio automático y obligatorio de información tributaria sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Como ya se sabe—se ha comentado ampliamente en estas páginas—, en virtud de esta Ley y de esta Directiva deberán declararse los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva comercializados a partir de 25 de junio de 2018.

Con esto aclarado, pasamos al análisis de las medidas más importantes del Proyecto de Ley que se tramita en las Cortes, que vamos a englobar en grandes rúbricas ante la imposibilidad de una consideración individualizada de todas ellas, pues estamos ante una **ley de gran intensidad** pese a la imagen fragmentada que puede dar, equivocadamente, el gran número de preceptos afectados y habrá que ver,



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

SUMARIO

- I. Prescripción de la infracción tributaria en los supuestos de presentación incorrecta o incompleta de declaraciones tributarias.
 - 1.1. Exoneración de responsabilidad infractora por interpretación razonable de la norma tributaria.
 - 1.2. Exoneración de responsabilidad infractora por regularización tributaria.
 - 1.3. Compatibilidades infractoras.
- II. Prescripción de la infracción tributaria en los supuestos de obtención indebida de devoluciones.
 - 2.1. Consumación de la infracción.
 - 2.2. Exoneración de responsabilidad infractora por regularización tributaria.
 - 2.3. Compatibilidades infractoras.
- III. Prescripción de la infracción tributaria en los supuestos de solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.
 - 3.1. La solicitud indebida de devoluciones tributarias.
 - 3.2. La solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales.
 - 3.3. Consumación de las infracciones.
 - 3.4. Exoneración de responsabilidad infractora por regularización tributaria.
 - 3.5. Compatibilidades infractoras.
- IV. Conclusiones.

RESUMEN

El presente artículo se analizan detenidamente la problemática que plantea la presentación incorrecta o incompleta de declaraciones tributarias y por solicitud u obtención indebida de devoluciones fiscales.

CONTENIDO

I. PRESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE PRESENTACIÓN INCORRECTA O INCOMPLETA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS

El artículo 192.1º LGT, tipifica el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones (1) o documentos necesarios (2), incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación (3), salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley. Al igual que en el supuesto anterior, también es la finalización del plazo de que se dispone para cumplir la obligación la que señala el momento de comisión de la infracción. La falta de presentación de declaraciones necesarias (4) para practicar una liquidación (5) o presentarlas de forma incorrecta (6) o incompleta constituye infracción tributaria. Es un supuesto de infracción por omisión impropia, que se ordena a evitar un resultado lesivo, no siendo suficiente el no hacer o no presentar la declaración, sino que exige la ausencia de ingreso (7) o un menor ingreso. Con esta conducta la Hacienda Pública deja de percibir un ingreso porque la Administración no puede cuantificar una deuda que no ha sido declarada (omisión total, sancionada por el artículo 192.1.3º LGT) (8) o que lo ha sido (acción) pero de forma incorrecta. Lo deter-

minante es la falta de ingreso (9), aunque la conducta consista en no declarar, por lo que se puede decir que tanto en el caso de omisión (no declarar) como de acción (declarar incorrectamente), no basta con la mera actividad sino que se precisa un resultado, la lesión de la recaudación. Se trata también de un supuesto de omisión impropia o de resultado, ya que la falta de declaración debe suponer ausencia de ingreso o un menor ingreso. Pues bien, precisamente por ser necesario un resultado, la infracción se consume (10) en el momento de la elusión del pago, y este momento coincide con el de la finalización del plazo voluntario que la Administración otorga para el ingreso de la deuda tributaria una vez que ha procedido a su liquidación; ahora bien, en los supuestos en los que la defraudación se instrumenta a través de falta de presentación correcta (11) o completa de la declaración —que supondrá que la liquidación no se practique adecuadamente—, habrá que entender que la infracción se consume al finalizar el plazo existente para su presentación, esto es, se protege la recaudación de forma mediata, a través de la salvaguarda del procedimiento de liquidación y desde ese momento se iniciará el plazo prescriptivo (12). El tipo estudiado comprende no presentar declaraciones o documentos dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, presentar las declaraciones de forma incompleta o incorrecta (13) dentro o fuera del plazo reglamentario—aunque la consumación se produce al finalizar el plazo para su presentación—, y presentar las declaracio-



Begoña Cuestas Serrano
Técnico de Administración General
Comunidad Autónoma de La Rioja

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ESPECTRO RADIOELECTRICO Y DOMINIO PÚBLICO
3. ASPECTOS BÁSICOS DE LA CONCESIÓN DE DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES
 - 3.1. Hecho imponible
 - 3.2. Sujeto pasivo
 - 3.3. Base imponible
 - 3.4. Cuota tributaria
4. CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN EL ITP DE LAS CONCESIONES DE DOMINIO PÚBLICO RADIOELECTRICO
 - 4.1. Conformidad con el Derecho de la Unión Europea
 - 4.2. Problemas de competencia
 - 4.3. ¿El dominio público radioeléctrico es un bien mueble o inmueble?
 - 4.4. La renovación y la extensión o ampliación de la concesión

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene como finalidad explicar las concesiones administrativas de dominio público radioeléctrico como hecho imponible sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP). Ciertamente, el número de autoliquidaciones presentadas en el ITP de este hecho imponible no es muy elevado, pero sí que lo es el importe de dichas autoliquidaciones, dadas las cifras que se tienen en cuenta para el cálculo de la base imponible y que suponen ingresos considerables para las arcas de las Comunidades Autónomas.

¿Y qué es lo que se autoliquidada, más allá de lo ya expuesto, esto es, de una constitución de una concesión administrativa?

Pues, por ser daros, lo que se autoliquidada es la obtención por las compañías de telefonía, de la posibilidad de utilizar el espectro radioeléctrico, esto es, las diferentes bandas de frecuencia que son propiedad del Estado.

Para el estudio de esta materia, creo conveniente realizar una breve explicación de qué es el espectro radioeléctrico, su definición como bien de dominio público y lo que eso supone en cuanto a su uso, por la necesidad en los casos de uso privativo de una concesión administrativa para el mismo; concesión que, como explicaré en este artículo, además de constituirse, puede ser objeto de renovación, o de extensión o ampliación, siendo todo esto circunstancias que, como veremos, se ven afectadas por el ITP.

Hecho ese primer acercamiento al tema, lo siguiente que procede es determinar la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones de las concesiones sobre dominio público radioeléctrico, y el estudio de cuestiones básicas de dicha sujeción, para después plantear una serie de aspectos problemáticos en relación con la tributación de las concesiones de dominio público radioeléctrico, como son la incompatibilidad, de ésta, con el derecho comunitario, la determinación de la base imponible y su relación con el rendimiento atribuido a cada Comunidad Autónoma, problemas de competencia en la gestión del tributo, así como la calificación de la concesión sobre el dominio público radioeléctrico como bien mueble o inmueble, de lo que va a depender el tipo impositivo aplicable, y, finalmente, la tributación de la renovación y la extensión de la concesión.

Actualmente, con la pandemia que se vive a nivel mundial producida por el COVID-19, el sector de las telecomunicaciones en países como España está demostrando su importancia y también su fuerza, al ser capaz de sostener el elevado tráfico de datos que se está produciendo durante estos días. Pero, en este nuevo escenario, ya no va a ser posible que se produzca el llamado Segundo Dividendo Digital, consistente en el cambio de la frecuencia asignada a las cadenas de televisión, que debían dejar libre la banda de 700 MHz a los operadores de telecomunicaciones.

../..



Miguel Cruz Amorós
Ex-Director General de Tributos

CONTENIDO

En torno al Régimen Fiscal especial de las Entidades sin Fin de Lucro hay cuestiones siempre abiertas, de las que no es la menor, a pesar de lo que cabría pensar, la determinación de la compatibilidad de la forma jurídica con la actuación sin fin de lucro o la cooperación a la obtención de fines de interés general.

La confusión se alimenta en la propia Ley 49/2002, que configura objetiva y subjetivamente su ámbito de aplicación, sin que ninguno de los dos enfoques produzca por sí solo el efecto de garantizar la aplicación del régimen especial. Así, el artículo 2 limita el ámbito de aplicación de la ley, a fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGS), delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas, federaciones deportivas, etc., lo que se traduciría en que las formas jurídicas no incluidas en el art.2 no podrán acogerse al régimen fiscal especial por mucho que puedan acreditar que no persiguen fin de lucro. Este enfoque ha obligado al legislador a reconocer por vía de las disposiciones adicionales de la ley, que hay otras entidades dignas de acogerse, aunque con condiciones particulares, al régimen de beneficios fiscales que establece: principalmente las entidades religiosas, la Cruz Roja y la ONCE, lo que lógicamente hay que atribuir a la aceptación legislativa de que teniendo naturaleza jurídica especial, persiguen fines de interés general y lo hacen sin ánimo de lucro. Ver también, para mayor con fusión subjetiva el art. 16 de la propia Ley que enumera las entidades susceptibles de acogerse a los beneficios fiscales del mecenazgo, pero que no tienen necesidad subjetiva de utilizar el régimen fiscal especial por disfrutar de un mejor régimen fiscal. En cualquier caso, quienes no figuren en los art.2 y 16 o en disposiciones legales de asimilación, ni pueden acceder al régimen especial ni disfrutar de los beneficios fiscales del mecenazgo a pesar de que demuestren fehacientemente su falta de ánimo de lucro. Por ejemplo, una sociedad mercantil que destine todo su beneficio a actividades de las que la Ley considera de interés general y hace poco conocimos el criterio de un Tribunal Económico Administrativo municipal, que excluía a las entidades que calificarnos de asimiladas, del régimen fiscal subjetivo de la Ley 49/2002 con el peregrino argumento de que lo que está en Disposición Adicional no está en el art. 2 de la LEY, porque no puede equipararse a las entidades sin fines lucrativos, que es lo que hace precisamente el legislador.

Y claro, luego es difícil de entender que pretende el art.26 de la Ley 49/2002 cuando habilita la deducibilidad fiscal de los gastos de empresarios en fines de interés general, o sea, extendiendo, en cierta manera, el régimen fiscal especial a sujetos pasivos con finalidad claramente lucrativa.

Porque como apuntábamos, la forma jurídica no lo es todo, ya que las entidades que pretendan acogerse al régimen especial deberán acreditar que persiguen fines de interés general y el destino de las rentas obtenidas a esos fines, lo que, por ejemplo, ha llevado a la Administración tributaria a rechazar la aplicación del régimen especial en supuestos de realización indirecta, o sea, a través de otras entidades, de las actividades de interés general. Caso de las fundaciones llamadas pasivas, que financian actividades de otras fundaciones o entidades sin fin de lucro. 49/2002 que no acaba de ser justa, horizontal y verticalmente, porque evidentemente no están todos los que son (pensemos por ejemplo en las asociaciones de la discapacidad que no hayan pedido la declaración de utilidad pública) y puede que estén algunos que no son, aunque esto tiene más fácil correctivo con actuaciones de control administrativo.

Por ello, quizás haya llegado el momento de revisar el planteamiento de la Ley 49/2002, a punto de cumplir 20 años y sin dejar de reconocer los efectos estimulantes que ha tenido en el sector no lucrativo, reforzando el reconocimiento fiscal a la realización total o parcial a título no lucrativo de actividades de interés general bajo cualquier fórmula jurídica, como ya ha ocurrido en el IVA. Pero no es este el objeto de nuestro comentario de actualidad, sino que queríamos situar en contexto una interesante Resolución de la Dirección general de Seguridad Jurídica (no deja de impresionar que un Centro Directivo asuma la competencia de la seguridad jurídica) y Fe Pública, de 17 de diciembre de 2020, en recurso interpuesto contra la negativa del Registrador mercantil de León a inscribir una escritura de modificación de los estatutos de una sociedad.

Según sus nuevos estatutos sociales (se habían modificado), la sociedad carece de ánimo de lucro y tiene por objeto la actividad de promoción, educación y rehabilitación de personas con discapacidad, a fin de lograr su integración laboral y social promoviendo y gestionando programas de formación profesional. Para ello, reinvierte los beneficios derivados de la actividad económica que realiza en la propia empresa para la consecución de su objeto social, o en la promoción de actividades relacionadas con el empleo de personas con discapacidad, sin que su destino pueda consistir en su distribución o reparto entre los socios.

El Registrador mercantil rechazó la inscripción considerando que el ánimo de lucro constituye un elemento esencial de las sociedades, que tiene origen en el carácter oneroso del contrato de sociedad, por lo que resulta contradictorio con la propia configuración estructural de una sociedad de capital pretender que su finalidad, concretada en las actividades que integran su objeto social, carezca de ánimo de lucro. Recuerda la Dirección General como la referencia legislativa al ánimo de lucro obedeció ya en el siglo XIX - Ley de Asociaciones de 1887 - no a razones estructurales de las sociedades mercantiles sino, más bien, al designio fiscalizador político o policial de las asociaciones, algo que perdió su razón de ser (no fiscal, aparentemente. Acotación nuestra) con el reconocimiento del derecho de asociación, por lo que debe reconocerse que el tipo de la sociedad anónima o de la sociedad de responsabilidad limitada es adoptado en algunas ocasiones como simple técnica organizativa, habida cuenta de su funcionalidad y el criterio de mercantilidad formal de aquéllas, y desde esta perspectiva, el ánimo de lucro sería un elemento natural, usual, pero no esencial, a diferencia del fin común que siempre ha de existir.

../..



Miguel Cruz Amorós
Exdirector General de Tributos

CONTENIDO

Los BBOEE del mes de enero han sido prolíficos en Disposiciones del Ministerio de Hacienda y también del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática, relacionadas con la **organización** de la Administración tributaria, la **operativa de la AEAT** y la **potenciación de la capacidad de los funcionarios** de la Agencia Tributaria para hacer frente al fraude fiscal.

Nos parece una buena noticia que la Administración tributaria se mueva y no solo la legislación fiscal general que hemos comentado en los dos artículos anteriores. No nos cansaremos de repetir que el sistema tributario acaba siendo o vale lo que la Administración tributaria encargada de su aplicación vale. Por ello, son muy de agradecer los intentos de mejora no sólo de su eficacia sino también de su eficiencia en la **asistencia a los contribuyentes** y en la **prevención del fraude**. Así, tres Ordenes Ministeriales y seis Resoluciones de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, adaptan la normativa de organización de la Agencia en general y la de varios de sus Departamentos (Inspección, Recaudación, Gestión, Aduanas, Informática y la Delegación Central de Grandes Contribuyentes) a las nuevas realidades socio-económicas y tecnológicas, según deducimos de sus exposiciones de motivos.

Las notas más destacadas de las medidas podemos resumirlas en dos: regionalización, «que supone la extensión del ámbito de ejercicio de funciones de determinados puestos de trabajo al ámbito regional», en detrimento del criterio competencial del domicilio del obligado tributario, y, en segundo lugar, priorizar el «uso de las nuevas tecnologías frente a los medios tradicionales de asistencia presencial». En este ámbito, lo más destacado es la creación de las **Administraciones de Asistencia Digital Integral (ADIS)**, «como plataformas dirigidas a prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos, mediante la utilización de canales de comunicación no presenciales». Estas ADIS carecen de ámbito geográfico específico ya que desarrollarán su actividad respecto de contribuyentes de todo el territorio nacional. O sea, por entendernos, parece que operarán como los «call centers» de cualquier proveedor privado de servicios. Aquí servicios de **información y asistencia tributarios**.

No tenemos dudas de que un enfoque regional y tecnológico va a redundar en la mejor consecución de los objetivos de la AEAT y nos parece positivo. La cuestión es como puede afectar este tipo de organización a los **derechos y garantías** de los **obligados tributarios** que recopila y sistematiza el art.34 de la LGT, por no citar el más abstracto art.3.2 de la misma Ley, que siempre han dado cobertura a la información y asistencia presencial, al acceso al personal que tramita los procedimientos tributarios y al derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa al contribuyente. Hoy por hoy, la regionalización y nacionalización alcanzadas ya se traducen en **efectos perturbadores** de estos derechos. Así, puede ocurrir que un contribuyente con domicilio en El Escorial se encuentre con un expediente de comprobación limitada atribuido a una Oficina de gestión de la Administración de Fuenlabrada, donde tiene que desplazarse para consultar el expediente o tratar de entrevistarse, tarea no fácil, con el funcionario responsable de una Propuesta de Resolución que el contribuyente no entiende, o puede ocurrir que un contribuyente domiciliado en Madrid sea objeto de una derivación de responsabilidad —procedimiento de cierta complejidad y delicadeza— que tramita electrónicamente una Dependencia de Barcelona.

Portodo ello, bienvenidas sean la regionalización y la automatización en beneficio de la eficiencia administrativa, pero sin dejar de garantizar los derechos del contribuyente a la **información y la asistencia presencial** y a que las actuaciones administrativas respeten el criterio de proximidad geográfica al domicilio fiscal del contribuyente.

Los Inspectores de Hacienda del Estado (Comentarios y Valoración de los cambios, de 19 de enero) consideran que dichas modificaciones van en la dirección correcta, pero con la siguiente reflexión que confirma nuestra preocupación: «no creemos que estos cambios

supongan abandonar a su suerte a aquellos ciudadanos que, por su edad o su formación no puedan acceder fácilmente a los servicios digitales, dado que, de momento, hablamos de cambios que no renuncian a la presencia territorial, sino que introducen nuevas formas de interlocución adicionales a las existentes. Pero, no cabe duda, de que es el inicio de un camino hacia la necesaria **reducción de presencia física**». Aunque luego reconocen que «el cambio es necesario, pero deberá realizarse con el equilibrio necesario entre la potenciación de la digitalización, el ahorro de costes y el mantenimiento del servicio a los ciudadanos que no puedan acceder a servicios no presenciales».

Con estas cuestiones tan delicadas no se puede experimentar. Hay que avanzar con firmeza, pero con la seguridad de que no se reducen los derechos y garantías de ningún tipo de contribuyentes. No es cuestión de creer sino de estar seguros.

Los **riesgos de la digitalización** son claros. Ahí está la experiencia holandesa en la gestión de subvenciones o ayudas que ha hecho caer a un Gobierno por una actuación administrativa mecánica, fría e insensible y sobre todo equivocada, que ha habido que parar en los Tribunales, y cuyas consecuencias humanas, sociales y políticas están todavía en la prensa. Son cosas que no pueden pasar por la modernidad. Los Inspectores de Trabajo y Seguridad Social avisan al hilo de la aprobación (por el RDL 2/2021 de 26 de enero, sobre medidas sociales en defensa del empleo) de un sistema de extensión de Actas de Infracción de forma automatizada, sobre la posible quiebra de los principios de legalidad, seguridad jurídica, eficiencia, neutralidad e imparcialidad, que implica.

Las **ventajas** también: pagos telemáticos, consulta de expedientes electrónicamente, otorgamiento de poderes para pleitos «*apud acta*» de forma electrónica, borradores de declaraciones, autoliquidaciones por vía electrónica, información y un largo etcétera, pero como decían los Inspectores de Hacienda del Estado, hace falta el equilibrio necesario con los derechos y garantías de los ciudadanos.

En este movimiento modernizador de la Administración tributaria llamo la atención finalmente sobre dos cosas que me parecen dignas de atención: el desarrollo, más allá de la información y la asistencia, de la prevención con motivo de las altas censales, que es algo que hemos reivindicado algunos desde hace veinticinco años, para cambiar el estilo de cumplimiento tributario y, en segundo lugar, la atribución de competencias al Departamento de Informática Tributaria de la AEAT «para facilitar la asistencia técnica informática y la provisión de sistemas informáticos a los Tribunales Económico-Administrativos y a la Dirección General de Tributos» (Exposición de Motivos de la Orden PCM/3/2021, de 11 de enero).

Respecto a la **prevención**, el Plan de Control de 2021 enuncia la implantación y puesta en producción del denominado «*Asistente Censal*», como herramienta de ayuda para la formalización y presentación de la declaración censal, ofreciendo información adicional sobre la situación tributaria y obligaciones que conlleva el ejercicio de las actividades económicas a realizar. Un «*Buscador de actividades*» permitirá obtener toda la información tributaria inherente a la actividad que se vaya a realizar: epígrafe IAE, obligaciones tributarias, modelos y plazos de presentación principalmente. Se dirige tanto a personas físicas como jurídicas. Queda por aclarar la combinación de la gestión presencial con el funcionamiento de las herramientas digitales, que nos parece fundamental para el éxito de un modelo preventivo de cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del inicio de una actividad económica.

En cuanto a la ampliación de **competencias** del Departamento de Informática Tributaria, hay que ir a la nueva letra s), del Artículo 8, de la Orden de 10 de diciembre de 2007, reguladora de las funciones y competencias de los Departamentos de la AEAT, que incluye «la provisión en sus sistemas centrales de sistemas informáticos —infraestructuras físicas, lógicas y de comunicaciones— así como asistencia técnica informática a los Tribunales Económico-Administrativos y a la Dirección General de Tributos para la construcción y mantenimiento de los sis-



Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

RESUMEN

El autor hace un repaso de la evolución del modelo de atención a la ciudadanía aprovechando los medios de que hoy en día se disponen para reducir al máximo los costes fiscales indirectos a los contribuyentes y hacerles sencillo cumplir con su obligación de contribuir.

Todo ello en el marco del objetivo de asistir a los obligados tributarios que responde a la vocación de servicio público de la Administración tributaria.

CONTENIDO

La obligación de contribuir establecida en el artículo 31 de la Constitución exige que todos contribuyamos al sostenimiento de las cargas públicas conforme a nuestra capacidad económica a través del sistema tributario establecido en cada momento por el poder legislativo.

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, debido a la garantía y amparo de sus derechos históricos como territorios forales establecida en la disposición adicional primera de la Constitución, y actualizada a través de lo previsto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, son las Juntas Generales de cada uno de ellos las que tienen la potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario, con el correspondiente concurso de las respectivas Diputaciones Forales.

En ejercicio de esas competencias reconocidas por el ordenamiento jurídico a las instituciones forales, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia y será de aplicación a la Administración tributaria foral.

A estos efectos, la Administración tributaria estará integrada por los órganos que desarrollen las funciones reguladas en los Títulos III (aplicación de los tributos), IV (potestad sancionadora), V (revisión en vía administrativa), VI (procedimientos en los que se aprecie la concurrencia de indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública) y VII (recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario) de la mencionada Norma Foral General Tributaria.

En el ámbito de competencias de la Diputación Foral, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Departamento de Hacienda y Finanzas, salvo que expresamente se hallen atribuidas a otro órgano o entidad de derecho público mediante Norma Foral.

También hay que tener presente que la Diputación Foral ejercerá sus competencias en materia de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones en todo el territorio del Estado en los términos establecidos en el Concierto Económico.

Igualmente, en relación con los obligados tributarios sometidos a las competencias de aplicación de los tributos de la Diputación Foral en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, corresponde a ésta el ejercicio de las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

Teniendo en consideración este marco inicial, la misma Norma Foral General Tributaria establece que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, bien sean éstas materiales o formales, ya que ambos tipos de obligaciones son las que configuran la denominada relación jurídico-tributaria.

Así como que se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, que hay que tener en cuenta que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.

Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios.

El Título III de la Norma Foral General Tributaria dispone los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, los procedimientos a través de los que se materializa el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la relación jurídico-tributaria, distinguiendo cuatro grupos de actuaciones y procedimientos, al partir de que la aplicación de los tributos comprende todas las actividades de la Administración tributaria dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

..//..



Rosa Litago Lledó
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LOS PROBLEMAS DE ENCAJE DE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA EN LAS NOTAS LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS (ART. 34 LPACAP)
- III. EFECTOS DE SU CARACTERIZACIÓN LEGAL COMO LIQUIDACIÓN PROVISIONAL (ART. 101.4, c) LGT)
- IV. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN EL QUE SE DICTA LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO: ART. 34.1 LPACAP.
- V. CONTENIDO Y FINES DE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA VINCULADA A DELITO: ART. 34.2 LPACAP.
- VI. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La liquidación tributaria vinculada a delito podría describirse, casi sin lugar a dudas, como la figura central o si se quiere, la más destacada, del régimen jurídico que introdujo la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en desarrollo de la previa reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

La anterior afirmación, de ser cierta, comportaría una serie de consecuencias anudadas cuya veracidad no puede, sin embargo, afirmarse de manera rotunda.

Así, en primer lugar, podría pensarse que la existencia de una liquidación tributaria vinculada a esos indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública es requisito inexcusable del nuevo régimen jurídico. Posibilidad que el art. 251 LGT desmiente en cuanto admite una excepción a lo que, al menos en apariencia, se configura como el régimen general a seguir en estos casos y que viene fijado esencialmente en los arts. 250 y 253 LGT.

Dicho de otro modo, en el régimen legal vigente, la apreciación por la Administración tributaria de indicios de delito contra la Hacienda Pública no siempre y en todo caso va a suponer determinar la existencia de una liquidación «especial» en relación con los mismos. Pese a que ello debiera ser el principio general. Conclusión que, a su vez, aboca a la cuestión sobre la existencia de un posible «deber» de la Administración de dictar esa liquidación tributaria especial que, como tal, no pudiera soslayar. Lo que, como ya he dicho, el art. 251 LGT exceptúa en determinados casos.

En segundo lugar, la polémica suscitada en torno a esta figura concebida como liquidación «especial», también podría hacer pensar que nunca antes la apreciación de indicios de delito fiscal hubiera permitido la existencia de una liquidación tributaria en su acepción «normal». Posibilidad que el anterior art. 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RST) desmiente, sin perjuicio de que los términos de la cuestión, como veremos, varían sensiblemente respecto a la situación actual.

En tercer lugar, y al hilo de lo anterior, las particularidades de su régimen jurídico han dado pie a afirmar que el legislador, en aras a lograr un equilibrio entre la posición de la Administración y la del juez penal que se antoja inalcanzable, ha forzado en esta ocasión la categoría del acto administrativo de tal suerte que estaríamos, en palabras del profesor PALAO, ante un acto sui generis.

Y aun con anterioridad, el voto particular formulado por la vocal SAEZ RODRÍGUEZ al Informe del CGPJ de 30.9.2014 —emitido respecto del anteproyecto de lo que luego fue la Ley 34/2015, de 21 de septiembre—, alertaba de la creación de un artificio legal consistente en un acto de trámite con los efectos de un acto definitivo. Afirmación que, sin embargo, no comparto, pues parte de la confusión entre acto resolutorio y acto definitivo. Y desde el momento en que el legislador incluye expresamente a la liquidación vinculada a delito en el art. 101.4.c) LGT no hay duda que se trata de un acto resolutorio, no de trámite, como toda liquidación tributaria, también las provisionales. Con todas las consecuencias que ello comporta. Si bien, la particularidad de esta figura estriba precisamente en que dichas consecuencias, que no son otras que los efectos propios de la autotutela administrativa, tanto declarativa como ejecutiva, quedan en este caso «condicionadas» a la decisión del juez penal. Pero esta demora en la eficacia del acto, en absoluto desconocida por las propias normas administrativas, como demuestra el art. 39.1 y 2 LPACAP, no permite negar la naturaleza de acto administrativo resolutorio de la liquidación vinculada a delito. En conclusión, la afirmación de su naturaleza de acto administrativo resolutorio además de contar con respaldo legal, contribuye borrar ese de «halo» de figura «novedosa» respecto de algo que, insisto, al menos en mi opinión, no es más que, a lo sumo, una tergiversación interesada por parte del legislador de categorías y conceptos generales.

..//..



Blanche Segrestin
Profesora en la Facultad de minas de ParísTech

CONTENIDO

Es imponer un impuesto al carbono el mejor modo de luchar contra el cambio climático? El argumento de los economistas es el siguiente: las emisiones de CO₂ asociadas a la producción de un bien representan un coste para la colectividad que no está integrado en el precio de mercado porque no lo paga el productor. Habría, pues, que imponer un precio al carbono para que el mercado funcione correctamente.

¿Pero es una solución realmente eficaz, realmente justa? Miremos la situación desde otro punto de vista: varias personas se enfrentan a un mismo riesgo de tempestad devastadora. Esa tempestad es tanto más probable cuanto más elevadas son las emisiones de CO₂. Los individuos son reticentes a reducir las emisiones de CO₂, pues se deben a unos procesos que crean valor para ellos.

Sin embargo, todos reconocen que el esfuerzo de uno de ellos para reducir las emisiones beneficiaría a todos. Es la situación de varios individuos a bordo de un mismo barco (en este caso, la Tierra) cargado con mercancías cuyo valor esperan que aumente a la llegada a puerto. Pero, en caso de tempestad, esas mercancías hacen que el barco pese más (lo mismo que las actividades actuales emiten CO₂) y ponen al conjunto de la expedición en peligro.

Mercancía por la borda

Si seguimos el razonamiento de los economistas, se impondrá un impuesto sobre el peso de las mercancías. A partir del momento en que el impuesto supere el valor de su mercancía, un comerciante preferirá tirar una parte por la borda.

¿A no ser ... que tengan suficiente dinero para pagar el impuesto? El impuesto no es, pues, obligadamente muy eficaz. Y, desgraciadamente, tampoco es justo. El principio contaminador-pagadores, evidentemente, un principio justo, pero no tiene en cuenta el reparto de riquezas.

El impuesto puede arruinar a algunos, y su sacrificio de salvar el barco y, por tanto, enriquecer potencialmente a los demás. Ahora bien, cuando un barco se enfrenta al riesgo de una tempestad, no se recurre a un impuesto. En ese caso, el capitán tiene la potestad de arrojar las mercancías si con ello salva la expedición. Ello se acepta porque, en el derecho marítimo, las mercancías que se arrojan en interés de todos son consideradas averías Comunes: cada comerciante debe hacerse cargo de ellas proporcionalmente al valor de sus mercancías salvadas por la decisión del capitán.

La denominada regla de las averías comunes o gruesas, en vigor desde hace 2.500 años.

Riqueza salvada

Esta regla es más eficaz que el impuesto porque lo que se arroja no depende ni de las preferencias de los individuos ni de sus riquezas respectivas. Si el capitán conoce el peso que hay que liberar puede, también, con ayuda de los comerciantes, esforzarse en minimizar el coste de lo arrojado sacrificando prioritariamente las mercancías de menor valor.

La regla también es más justa pues no se basa en las emisiones de CO₂ imputables a cada uno, sino en las riquezas de cada uno que se han salvado. El sacrificio de una mercancía es, en efecto, más útil para aquellos para los que el valor de las mercancías salvadas es el más elevado. Es, pues, justo que sean estos últimos los que se hagan cargo de la parte más imponente del sacrificio.

Este razonamiento debe profundizarse a nivel de un país o del Planeta. Pero es necesario pensar en una alternativa más solidaria al impuesto sobre el carbono como la de las averías comunes, una alternativa eficaz y justa para salvar nuestro barco común.



Pere Rusiñol

CONTENIDO

Buena parte del futuro del estado del bienestar (y, por tanto, del nuestro propio) nos lo jugamos en el debate sobre los impuestos, que son los que deben garantizar los ingresos necesarios para financiarlo.

Sin embargo, el debate está muy mal enfocado, en la medida en que se desarrolla siempre en un terreno de juego previamente definido por la hegemonía neoliberal, cuyas premisas convierten en quimérico e indeseable cualquier planteamiento que apueste simultáneamente por una aumento de la recaudación y por la progresividad de hacer pagar a los más ricos, los grandes beneficiados de las últimas décadas de hegemonía neoliberal.

Este libro, escrito por dos catedráticos de Economía de la Universidad de California (Berkeley), muy vinculados a Thomas Piketty, es de extraordinaria importancia para intentar revertir esta situación.

Por su rigor, por la valentía de sus planteamientos, por la originalidad de sus propuestas, muy prácticas, y por el torrente de datos apabullantes que aporta y que muestran con crudeza la situación en que nos encontramos: recursos menguantes para el Estado, enorme presión fiscal para las clases populares y manga ancha para los más pudientes, lo que genera cada vez mayor desigualdad.

De entre los muchísimos gráficos que ofrece el libro destaca el que analiza la evolución de la renta en EEUU entre 1980 y 2018: para el 90% de la población los ingresos ajustados a la inflación, se han prácticamente estancado en estos 40%, mientras que para el 0,1% de las rentas altas han crecido el 320% y en la cúspide (los 2.300 estadounidenses más ricos), el crecimiento ha llegado a más del 600%!

..//..

**Administrazi-
Doktrina**

**Doctrina
Administrativa**



Pilar Álvarez Barbeito
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de A Coruña

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina de la DGT
3. Comentario crítico

RESUMEN

El presente comentario analiza las consecuencias que pueden derivarse de tres consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, de las cuales se deduce, en contra del criterio manifestado hasta entonces por el centro directivo, que las adquisiciones de empresas familiares a través de pactos sucesorios con entrega de presente no podrán beneficiarse de la reducción sobre la base imponible prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

El artículo 20 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), en el que se regulan las reducciones del impuesto, prevé sendas reducciones sobre la base imponible para la adquisición de las llamadas empresas familiares, beneficio fiscal que el artículo 20.2 c) se encarga de regular para las adquisiciones mortis causa, y el artículo 20.6 para las realizadas inter vivos.

De ese modo, el apartado 2 c) del artículo 20 de la LISD será aplicable cuando la sucesión se haya producido tras la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de dicha ley, relativo a «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», mientras que el apartado 6 de aquel precepto se aplicará cuando el contribuyente haya realizado el hecho imponible previsto en el apartado b) del citado artículo 3.1, referido «a la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos"».

Sin embargo, existen algunos tipos de transmisiones gratuitas cuya clasificación, como actos inter vivos o mortis causa, plantea problemas, ya que presentan una naturaleza híbrida, pudiendo apreciarse en ellas características propias de ambos tipos de transmisiones. Este es el caso de determinados pactos sucesorios aceptados por algunos derechos civiles forales y especiales que permiten a una persona ordenar los bienes de su herencia adelantando su transmisión a algún momento previo a su fallecimiento, de forma que el instituido puede adquirir la propiedad de aquellos en vida del instituyente.

Esto sucede, precisamente, con el pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado «finiquito de legítima», al que se refieren las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), V1788/2020 (NFC076763), V1790/2020 (NFC076764) y V1792/2020 (NFC076765), todas de 5 de junio.

Pues bien, en tales resoluciones el centro directivo introduce un importante matiz respecto del criterio que venía aplicando hasta entonces, matización que deriva en la imposibilidad de aplicar el beneficio fiscal regulado en el artículo 20.2 c) de la LISD, cuando la transmisión de la empresa familiar se realiza a través de uno de tales pactos sucesorios. Ello es así porque, tras considerar que ese ha de ser el precepto aplicable a las citadas transmisiones –y no, por tanto, el apartado 6 del citado art. 20, aplicable en supuestos de adquisiciones inter vivos–, la DGT interpreta literalmente los requisitos a los que aquel precepto subordina la aplicación de la reducción sobre la base imponible, considerando que uno de ellos es el fallecimiento físico del causante lo cual, al no producirse en pactos sucesorios con eficacia de presente, provoca la inviabilidad de la aplicación del citado beneficio fiscal.

..//..

D02



El consultante es un Ayuntamiento que ha iniciado un contrato de suministro para adquirir una máquina barredora. En pago de dicha máquina entregará otra máquina barredora antigua más un importe en metálico

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0001-21

04/01/21

Ley 37/1992 art. 79-Uno y 164

CONTENIDO

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

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

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

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 a las entidades públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Del escrito de consulta se desconoce si el Ayuntamiento, en esta operación, ha actuado como empresario o profesional. Por tanto, solo en el caso de que hubiera actuado como empresario o profesional y la máquina barredora se encuentre afectada a su patrimonio empresarial o profesional, la entrega de dicha barredora que realice el Ayuntamiento como contraprestación parcial de la máquina barredora adquirida será una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

..//..

D03



La consultante es una entidad mercantil que recibe facturas completas o simplificadas en soporte papel por parte de sus proveedores. Quiere llevar a cabo la conservación de las mismas mediante una fotografía que mostraría su contenido íntegro. Dicha fotografía se enviaría por correo electrónico a una cuenta de correo corporativa específicamente creada para la recepción de facturas y alojadas en un servidor cloud de reconocido prestigio. A continuación, se procedería a la destrucción del soporte papel original de las facturas si bien las imágenes de dichos documentos permanecerían almacenadas digitalmente durante los plazos de conservación establecidos legalmente.

Procedencia del sistema de conservación de facturas recibidas descrito en el cuerpo de consulta.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0002-21
SG de Impuestos sobre el Consumo

04/01/2021

Ley 37/1992 art. 164 y 165 RD 1619/2012 arts. 8,9, 10, 19, 20 y 21

CONTENIDO

1.- El artículo 164.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."

El desarrollo reglamentario de las obligaciones de facturación se efectúa por 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), cuyo artículo 1 establece que:

"Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad."

En concreto, respecto de las facturas, el artículo 2.1 del citado Reglamento de facturación añade 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.

(...).".

2.- A la expedición en formato electrónico de la factura así como a la garantía de su autenticidad e integridad hacen referencia los artículos 8, 9 y 10 del Reglamento de facturación:

"Artículo 8. Medios de expedición de las facturas.

1. Las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

2. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.

La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado.

3. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

..//..

D04



La entidad consultante es una federación empresarial de editores que cuestiona el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la importación y/o comercialización de los denominados comercialmente como libros y/o cuadernos de colorear y de los libros y/o cuadernos de actividades, cuando las citadas publicaciones dispongan del correspondiente ISBN.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a los citados productos.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

Consulta Vinculante DGT V0003-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
04/01/2021
Ley 37/1992 art. 91.Dos.1.2º

CONTENIDO

1.- La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas, ha modificado del punto 6) de su Anexo III, donde se recogen las categorías de bienes y servicios, estableciendo la posibilidad de que los Estados Miembros apliquen el tipo reducido a:

«6) Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible;».

El artículo 91, apartado dos.1, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en la redacción dada por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), por el que se transpone la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, con entrada en vigor desde el 23 de abril de 2020, dispone que:

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

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

(...)

2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.”.

2.- Por otra parte, artículo 69.Tres de la Ley 37/1992 establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:

..//..

D05



La consultante se dedica a la fabricación y distribución de dispositivos médicos, y en particular comercializa en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido una serie de productos como agujas, tijeras, cánulas, trócares y otros instrumentos quirúrgicos, habiéndose importado todos estos productos, por la aduana holandesa, con el código de nomenclatura combinada 9018 90 84. Los adquirentes de estos productos son en su mayoría hospitales, públicos y privados, y también grupos empresariales que gestionan o son propietarios de hospitales, siendo los correspondientes hospitales los destinatarios reales de los productos.

Aclaración de la consulta vinculante de 13 de agosto de 2020, consulta V2640-20 en relación con el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a estos productos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0005-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
04/01/2021
Ley 37/1992 art. 4 y 5 Real Decreto-ley 15/2020 art.8

CONTENIDO

1.- En la contestación vinculante de 13 de agosto de 2020, número V2640-20, este Centro directivo informó al consultante de lo siguiente:

"Por tanto, las entregas efectuadas por la consultante podrán acogerse al tipo cero regulado en la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 27/2020 en la medida que cumplan los requisitos objetivos y subjetivos previstos en los puntos 3 y 4 de la presente contestación."

En concreto, en relación con el ámbito objetivo de aplicación del citado tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del Real Decreto-ley 15/2020, que ha sido objeto de sucesivas prórrogas, la última de ellas en virtud del artículo 6 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, ya se informó por este Centro directivo de lo siguiente:

"De esta forma, no a todos los bienes incluidos en un determinado código NC les será de aplicación el tipo del cero por ciento del Impuesto, sino únicamente aquellos incluidos en dicha partida de la Nomenclatura Combinada a los que se refiere la descripción del bien o producto, en los términos previstos en el referido Anexo.

Así, según la información aportada en el escrito de consulta, todos los productos objeto de la misma han sido importados con el código NC 9018 90 84, siendo este código uno de los incluidos en el Anexo del Decreto-ley 27/2020, sin embargo, el escrito de consulta indica igualmente que parte de los productos comercializados por la consultante cumplen con las descripciones incluidas en el citado Anexo, mientras que otros productos no cumplen con ninguna de las descripciones indicadas en el mismo.

En este sentido, tal y como se ha indicado previamente, la aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido requiere que simultáneamente el producto esté clasificado en uno de los códigos de NC indicados en el Anexo del Real Decreto-ley 27/2020 y que cumpla con la descripción del producto correspondiente establecida en el mismo Anexo, por lo que los productos que no cumplan simultáneamente ambos requisitos no les resultará aplicable el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el Anexo del Real Decreto-ley 27/2020.

En todo caso, la competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. El órgano competente es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid."

En consecuencia, y en relación con la aplicación del tipo cero a las cánulas, agujas de insuflación y a los productos desechables para hacer incisiones a los que se refiere la solicitud de aclaración a la consulta (tijeras laparoscópicas y disectores, pinzas, trocares laparoscópicos con cuchilla y catéteres y sistemas de extracción y recogida) les será de aplicación el tipo reducido del cero por ciento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se cumplan dos requisitos de forma acumulativa respecto al ámbito objetivo:

- Que los productos estén incluidos en las categorías de la Nomenclatura Combinada recogidos en el Anexo del Real Decreto-ley 27/2020 (Anexo del Real Decreto-ley 34/2020, vigente en el momento de emitirse la presente contestación), no siendo competencia de este Centro directivo su determinación, sino que la misma corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- Además, dichos productos deben cumplir con la descripción prevista en el Anexo y en sus propios términos.

..//..

D06



La entidad consultante es una fundación sin ánimo de lucro que presta servicios de asistencia social a personas con discapacidad psíquica a través de una residencia. La residencia es arrendada por un empresario o profesional.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendamiento de la residencia.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0007-21
SG de Impuestos sobre el consumo
04/01/2021
Ley 37/1992 art. 20-Uno-23º

CONTENIDO

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

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

(...)

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

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).".

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

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

2.- Por otra parte, en relación con la operación de arrendamiento, el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

La exención no comprenderá:

(...)

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

..//..

D07



La entidad consultante es un centro de estudios que va a organizar un congreso o conferencia en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya finalidad es el intercambio de ideas de investigación y redes, cobrándose una cuota de inscripción a los participantes. Se cobrará otra cuota a los acompañantes, donde se incluyen una serie de visitas turísticas y comidas. Algunos de los asistentes residen en el territorio de aplicación del Impuesto y otros son no residentes.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones descritas.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante V0011-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
04/01/2021

Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y Dos; 20-Uno-14º; 69-Uno; 70-Uno-3º y 7º-

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.- El servicio de organización de ferias, congresos o eventos empresariales objeto de consulta tendrá la consideración de un servicio único de organización de los referidos servicios empresariales, tal y como se ha señalado por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 27 de enero de 2016, número de consulta V0337-16, por lo que se remite a la misma.

En cuanto al lugar de realización de esta prestación de servicios única, el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, dispone que:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

../..

D08



Se pretende constituir una sociedad limitada que tendrá por objeto social la rehabilitación, reforma y decoración de inmuebles, y que estará integrada por tres socios personas físicas con idéntico porcentaje de participación.

Se consulta la tributación que corresponde a los socios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los servicios prestados a la sociedad y su posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

Consulta Vinculante DGT V0014-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
13/01/2021
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 17, 27 y 41.
LIVA, Ley 37/1992. Art. 4, 5, 7 y 11.

CONTENIDO

1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la calificación de los servicios prestados por los socios a la sociedad distintos de los que, en su caso, derivasen de su condición de administradores, debe tenerse en cuenta, por un lado, lo establecido en el primer párrafo del artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF-, el cual señala que:

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”.

Por otra parte, debe igualmente tenerse en cuenta lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 27.1 de la LIRPF, que en la nueva redacción dada por el artículo primero. Dieciséis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, establece que:

“1. 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.

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

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”.

En el presente caso, las actividades que constituyen el objeto de la sociedad y que los socios van a desarrollar no tienen la naturaleza de actividades profesionales en los términos establecidos en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF antes reproducido, por lo que no le sería de aplicación dicho párrafo.

Teniendo en cuenta lo anterior, con independencia de la naturaleza laboral o no que una a los socios con la sociedad, y del régimen de afiliación a la Seguridad Social que corresponda a los mismos, debe considerarse que los rendimientos satisfechos a estos por el desarrollo de las actividades empresariales que constituyen el objeto de la sociedad tienen la naturaleza de rendimientos de trabajo de los establecidos, con carácter general, en el artículo 17.1 de la LIRPF, al no concurrir en aquéllos los requisitos establecidos en los dos primeros párrafos del artículo 27.1 de la LIRPF.

A efectos de valorar la retribución correspondiente a dichos servicios distintos de los correspondientes al cargo de administrador, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse efectuada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).

..//..

D09



La consultante manifiesta que ha recibido por error en los meses de abril, mayo y junio de 2020 pagos del Servicio Público de Empleo Estatal y que comunicada dicha incidencia a la referida entidad, ésta le ha manifestado la próxima comunicación de una cuenta bancaria para realizar la devolución del ingreso, sin que a la fecha haya recibido dicha comunicación.

Tratamiento en la declaración del ejercicio 2020 de los referidos pagos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0016-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
13/01/2021
LIRPF, 35/2006, Art.6.

CONTENIDO

Desde la perspectiva fiscal, la anulación de los actos administrativos que establecían el derecho a percibir un determinado importe, en cuanto comporta devolver el estado de las cosas a su situación inicial mediante la obligación de reintegrar el importe percibido, conlleva que la restitución no tenga su incidencia en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período en que se acuerde el reintegro de la cantidad percibida, sino que tal incidencia tenga lugar en las liquidaciones del Impuesto correspondiente a los ejercicios en que se hubiera declarado, en su caso, la percepción de dicho pago anulado, instando a tal efecto la rectificación de la autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios en que hubiesen declarado los importes declarados inválidos, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

En el presente supuesto, al no haberse declarado aún la percepción de los referidos importes, por haberse efectuado su cobro en el ejercicio 2020, pendiente de declaración, no procederá realizar ninguna actuación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procediendo su reflejo en la declaración correspondiente al ejercicio 2020 una vez declarados inválidos por la administración pagadora, al no tener la naturaleza de renta de conformidad con el artículo 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).

D10



Persona física que desarrolla una actividad económica y que va a contratar a su cónyuge como autónomo colaborador.

Deducibilidad de la retribución que se satisfaga al cónyuge por parte del titular de la actividad económica.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0017-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
13/01/2021
LIRPF, Ley 35/2006, artículo 30.2.2ª.

CONTENIDO

En primer lugar, se debe precisar que la presente contestación parte de la premisa de que el titular de la actividad económica determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa.

Realizada esta precisión, el artículo 28 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 las reglas generales para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa, remitiendo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Junto a las reglas generales del artículo 28, el apartado 2 del artículo 30 recoge unas normas especiales para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo la 2ª de estas reglas especiales que "cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos del trabajo a todos los efectos tributarios".

El requisito de afiliación al "régimen correspondiente de la Seguridad Social" hay que entenderlo referido al Régimen General, o a aquellos regímenes especiales aplicables a determinados sectores de trabajadores por cuenta ajena: el Agrario, el de Trabajadores del mar, el de Empleados de hogar, etc.; es decir, que la afiliación a la Seguridad Social deberá realizarse a través del régimen que como trabajador por cuenta ajena le corresponda, no siendo válida la afiliación al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ya que éste no permite la afiliación de asalariados.

En este punto, cabe señalar que el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, (BOE de 31 de octubre), en sentido similar a lo establecido en el artículo 1.3.e) del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, (BOE de 24 de octubre), establece en su artículo 12.1 que "... no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario: el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción, ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo".

La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ha llevado a este Centro directivo a interpretar en dicho supuesto que si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 30, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible.

En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores tendrán para estos la consideración de rendimientos del trabajo, rendimientos que estarán sometidos a la retención por el titular de la actividad económica. Esta doble calificación procede hacerla extensible también a las cotizaciones al Régimen de Autónomos correspondientes al cónyuge, en cuanto fueran satisfechas por el titular de la actividad.

Completando lo anterior, cabe indicar que si de acuerdo con lo expuesto las retribuciones al cónyuge o hijos menores no tuvieran la consideración de deducibles, las mismas tampoco tendrían la consideración de rendimientos para el perceptor.

D11



La persona física consultante, que desarrolla su actividad profesional como ortodontista en el territorio de aplicación del Impuesto, ha comenzado a trabajar con un sistema de alineadores dentales invisibles personalizados.

El método de trabajo es el siguiente: la consultante realiza pruebas y mediciones en su clínica y elabora un diagnóstico que es enviado a través de medios electrónicos al fabricante. El alineador dental se fabrica en un laboratorio de los Estados Unidos y una vez fabricado se envía, a través de dos sedes de actividad situadas en Países Bajos y en Suiza, a la consultante para su posterior entrega y colocación a sus clientes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas que realiza el fabricante de los alineadores dentales para ortodoncia a la consultante.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0022-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
14/01/2021

Ley 37/1992 arts. 13, 14, 15, 18, 20-uno-5º, 26, 27-

CONTENIDO

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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

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

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

2.- En primer lugar, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

"Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

..//..

D12



La consultante se dedica a organizar rutas gastronómicas por ciudades del territorio español siendo sus clientes principales empresas radicadas en países de la Unión Europea. La consultante acompañará a los clientes por diferentes restaurantes, cafeterías, bodegas, etc donde los clientes realizarán degustaciones de productos. La consultante recibirá las facturas de los restaurantes y después facturará a su cliente por la totalidad.

1. Epígrafe en el que se debe dar de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. Si la organización de dichas rutas gastronómicas está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según reglas de localización.

3. Si podría deducir las cuotas soportadas de las facturas de los restaurantes.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0023-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
14/01/2021
Ley 37/1992 arts. 69,78 y 141 y sigs Reglamento 282/2011 art 18

CONTENIDO

A. En relación con el Impuesto de Actividades Económicas se informa lo siguiente:

1.- El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas viene definido por el artículo 78.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y está constituido por "el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

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

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

Por su parte, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas clasifican en el epígrafe 755 de la sección primera la actividad de "Agencias de Viajes".

Dentro de dicha rúbrica se clasificarán aquellas actividades relacionadas con todo lo concerniente a la organización de viajes, excursiones, visitas a museos, etc. y, conforme a lo dispuesto por la nota adjunta al mencionado grupo, la gestión para el transporte, alojamiento y/o alimentación de los viajeros.

Expuesto lo anterior y centrándonos en la cuestión de la consulta de referencia, la actividad ejercida por la consultante, consistente en organizar rutas de experiencias gastronómicas por ciudades del territorio nacional, donde se acompañará a los clientes por diferentes restaurantes, bares, bodegas, etc. realizando degustación de productos, se clasifica en el grupo 755 de la sección primera de las Tarifas, "Agencias de viajes".

B. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se informa lo siguiente:

2. El Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), artículos 141 a 147, regula el régimen especial de agencias de viajes, según la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre).

../..

D13



El consultante viene realizando contratos temporales de sustitución de vacaciones, todos ellos de duración inferior al año, en la categoría de auxiliar administrativo en un centro de salud. Le han aplicado en las nóminas de septiembre, octubre y noviembre, un tipo de retención superior al 30% sobre su salario, cuando a su entender debían de haberle aplicado el tipo de retención del 2%, por lo que ha solicitado al departamento de recursos humanos de dicho centro de salud, la diferencia de lo retenido que excede de la aplicación del 2%, habiéndosele sido denegada dicha reclamación.

Consideración fiscal al respecto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0029-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
15/01/2021
RIRPF. R.D. 439/2007. Arts. 80 y ss.

CONTENIDO

Con carácter general, el artículo 80.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) determina que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que resulte de lo dispuesto en el artículo 86 del mismo Reglamento.

Por su parte, el mencionado artículo 86 dispone en su apartado 1 que el tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento.

A ello hay que añadir que el tipo de retención resultante no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año (art. 86.2, Reglamento IRPF).

De acuerdo con lo expuesto, tanto en los contratos temporales de duración inferior al año como en los contratos por obra o servicio determinado con una duración estimada inferior al año, el tipo de retención aplicable será el que resulte de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en los artículos 80 y siguientes del Reglamento del Impuesto, operando el 2 por 100 como tipo mínimo.

La prórroga o renovación del contrato es una de las circunstancias que obligan a regularizar el tipo de retención. Así lo determina el artículo 87.2.1º del Reglamento del IRPF:

"Procederá regularizar el tipo de retención:

1º. Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural".

En cuanto al tipo resultante de la regularización (cuyo procedimiento de cálculo se recoge en el apartado 3 de este artículo 87), seguirá siendo operativo el tipo mínimo del 2 por 100 cuando la prórroga o renovación o la nueva contratación sea a su vez de duración inferior al año. En el caso de que fuese igual o superior al año no resultará aplicable el referido tipo mínimo.

Aunque en el presente caso consultado no hay datos de cómo ha actuado la empresa pagadora para calcular el porcentaje de retención a aplicar sobre sus ingresos, parece deducirse que en principio hubiera venido aplicando el tipo de retención del 2%, pues según se deduce de lo expresado en su escrito de consulta, han existido varias contrataciones en el ejercicio 2020 de tiempo inferior al año, y teniendo en cuenta el volumen de ingresos que podría haber percibido en los contratos temporales de sustitución de vacaciones suscritos por el consultante a lo largo del ejercicio, podrían motivar, en su caso, la aplicación del tipo de retención del 2% antes citado.

Ante una nueva contratación, en caso de que ésta se haya producido, en el mes de septiembre de 2020, y por efectos del mecanismo de regularización a que antes se ha aludido, cabe entender que la empresa pagadora, teniendo en cuenta las retribuciones satisfechas desde primeros de 2020 y las previsibles a satisfacer por el nuevo contrato, haya calculado un porcentaje de retención mayor -más del 30%, según se indica- dado el aumento del volumen de sus ingresos.

En todo caso, la regularización del tipo de retención se llevará a cabo de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del artículo 87 del Reglamento del Impuesto, que establece:

"a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 de este Reglamento, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.

../..

D14



El consultante ha escrito un libro y quiere venderlo a través de una plataforma de descargas.

Tributación en IAE, IVA e IRPF de la publicación del libro a través de la referida plataforma.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0040-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
15/01/2021
LIVA (Ley 37/1992).
RIRPF (RD 439/2007).
TRLRHL (RDLeg. 2/2004).

CONTENIDO

Impuesto sobre Actividades Económicas

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, 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 aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

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

Según lo manifestado por el consultante en el correspondiente escrito se desprende que este es autor de una obra literaria y quiere ponerla a la venta a través de Amazon (Kindle Direct Publishing), en formato de "libro electrónico" y papel tapa blanda.

En aplicación de lo dispuesto por las citadas reglas 2ª y 4ª.1 de la Instrucción, el consultante deberá figurar dado de alta en las siguientes rúbricas de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

- En el grupo 861 de la sección segunda, "Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares", por la actividad de escritor de libros.

- En el epígrafe 476.1 de la sección primera, "Edición de libros", por la edición de su propia obra en formato de "libro electrónico" y papel tapa blanda.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante es una persona física que ha escrito un libro y va a proceder a la venta del mismo a través de una plataforma digital tanto en formato digital como en versión impresa.

Desea conocer si dicha actividad está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y qué obligaciones formales se derivan de la misma.

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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

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

..//..

D15



La entidad consultante con posterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a un periodo impositivo recibe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CMNC), liquidaciones que tienen incidencia en el importe de la deuda tributaria autoliquidada por dicho periodo.

Procedimiento a seguir en el supuesto planteado.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0044-21

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
15/01/2021

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, artículos 6, 7 y 10.

CONTENIDO

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) crea en su Título I el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de la Ley.

El artículo 6 de la Ley 15/2012, define la base imponible del impuesto en los siguientes términos:

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley."

En cuanto al período impositivo y al devengo, el artículo 7 de la citada Ley señala:

"1. El período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.

2. El impuesto se devengará el último día del período impositivo."

Por su parte, el artículo 10 de la Ley 15/2012 establece:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al de devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A estos efectos deberán tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.

2. Entre el día 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible deberán efectuar un pago fraccionado correspondiente al período de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

3. Los pagos fraccionados se calcularán en función del valor de la producción de energía eléctrica en barras de central realizada desde el inicio del período impositivo hasta la finalización de los tres, seis, nueve o doce meses a que se refiere el apartado anterior, aplicándose el tipo impositivo previsto en el artículo 8 de esta Ley y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados.

A estos efectos, se tomará como valor de la producción el importe total que corresponda percibir por el contribuyente, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, por cada instalación en el correspondiente período.

No obstante, cuando el valor de la producción incluidas todas las instalaciones, no supere 500.000 euros en el año natural anterior, los contribuyentes estarán obligados a efectuar exclusivamente el pago fraccionado cuyo plazo de liquidación está comprendido entre el día 1 y 20 del mes de noviembre.

Tratándose de contribuyentes que hubieran desarrollado la actividad por un plazo inferior al año natural durante el año anterior, el valor de la producción se elevará al año.

../..

D16



Un particular pretende adquirir un vehículo matriculado en el año 2013 que, con posterioridad a la matriculación, estuvo afecto a la actividad de taxi

Sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0046-21

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente

15/01/2021

Ley 38/1992: Arts 65 y 68

CONTENIDO

El apartado 1 del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece lo siguiente:

"1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

(...).".

A su vez, el párrafo primero del apartado 3 del mismo artículo 65 de la Ley de Impuestos Especiales señala que:

"3. 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".

Por otra parte, el artículo 68 de la Ley de Impuestos Especiales dispone en sus apartados 1 y 2:

"1. El impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

2. En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude dicha letra.

3. 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 consultante pretende adquirir un vehículo que según su propia manifestación se matriculó en el año 2013 y posteriormente, sin especificar en qué año, se afectó a la actividad de alquiler, actividad a la que está afecto en la actualidad.

El consultante no manifiesta si la primera matriculación del vehículo en el año 2013 estuvo sujeta y no exenta, sujeta y exenta o no sujeta al Impuesto Especial sobre Determinado Medios de Transporte (IEDMT).

Así las cosas, pueden plantearse dos situaciones:

1ª. Primera matriculación definitiva del vehículo sujeta y no exenta al impuesto.

Si la primera matriculación definitiva del vehículo en el año 2013 estuvo sujeta y no exenta al impuesto y, consecuentemente, el impuesto se autoliquidó e ingresó en dicha fecha (fecha de devengo del impuesto), las posteriores transmisiones del vehículo no provocan un nuevo devengo del IEDMT y por tanto no dan lugar a una nueva autoliquidación del mismo.

2ª. Primera matriculación definitiva del vehículo sujeta y exenta o no sujeta al impuesto.

Si la primera matriculación definitiva del vehículo se realizó bajo un supuesto de exención o de no sujeción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la LIE y como regla general, la modificación de los requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto antes del plazo de cuatro años de la realización del hecho imponible, daría lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto con referencia al momento en que se produce dicha modificación.

No obstante, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, el hecho imponible se realizó en el año 2013, fecha de la primera matriculación definitiva del vehículo, por lo que la transmisión al consultante se produce transcurridos más de cuatro años desde la realización del hecho imponible.

En consecuencia, a la vista de los preceptos legales transcritos y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la LIE, la transmisión del vehículo objeto de consulta transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible no produce una modificación de circunstancias y por tanto no da lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto, siendo irrelevante el hecho de que el vehículo con anterioridad a su transmisión estuviese afecto a la actividad de taxi o a cualquier otra actividad.

../..

D17



El consultante se dedica a la actividad de dirección de un espacio de creación artística, encuadrada en el epígrafe 899 del IAE. A los diferentes artistas cuyos servicios contrata para la exposición de dibujos, fotografías, representaciones teatrales o conferencias les abona cantidades que están por debajo de 400 euros.

Requisitos de la facturación realizada por los artistas y conferenciantes.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0047-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
18/01/2021
Ley 37/1992. RIRPF

CONTENIDO

Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 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. 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."

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.

(...).

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.

(...).".

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define el hecho imponible prestación de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el 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.

De igual forma, aquellos profesionales que prestan servicios para el consultante exponiendo sus creaciones artísticas o realizando representaciones teatrales o conferencias tienen la misma consideración de empresarios o profesionales.

Determinada la sujeción al Impuesto de tales actividades, en la medida en que los servicios prestados al consultante podrían tener una naturaleza divulgativa y cultural, cabría plantearse la posible exención de alguno de ellos. El artículo 20.Uno, número 14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que estarán exentas de dicho 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.

../..

D18



La consultante es una persona física que presta servicios de osteopatía.

Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0055-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
20/01/2021
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.3º

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

2.- Por otra parte, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de diciembre de 2018, número V3256-18, el artículo 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto declara que estará exenta del mismo: "La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas."

A tales efectos se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

..//..

D19



El consultante, arquitecto, está vinculado con una federación deportiva por un contrato de arrendamiento de servicios suscrito el 1 de noviembre de 1998.

Ante una posible resolución del contrato por parte de la federación, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley 35/2006 a la indemnización a percibir (dos anualidades).

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0074-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
22/01/2021
Ley 35/2006, art. 32

CONTENIDO

En la estipulación sexta del contrato de arrendamiento de servicios suscrito por el arquitecto consultante con la federación deportiva se establece en siete años la duración del contrato desde la fecha de formalización (1 de noviembre de 1998), añadiendo que "a su extinción, el 1 de noviembre de 2005, el presente acuerdo quedará automáticamente renovado por periodos bianuales, salvo que cualquiera de las partes, con un preaviso de tres meses, y por escrito, acuerde no continuar la relación contractual".

A su vez, en la estipulación séptima se establece que "si al término del presente acuerdo, y por expresa decisión de la XXX (federación), no se produjesen la renovación automática antes citada, el Sr. YYY tendrá derecho a percibir una indemnización equivalente a dos anualidades brutas".

No conteniendo el contrato mención alguna específica respecto a la indemnización que pueda llegar a percibir el consultante por la resolución en el momento actual de la relación contractual que le vincula con la federación —aunque pudiera considerarse comprendida en el contenido de la cláusula séptima—, se cuestiona por el interesado la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley 35/2006.

Al tratarse de una relación mercantil la que vincula al consultante con la federación deportiva, la indemnización que pueda llegar a percibirse por la resolución del contrato de prestación de servicios profesionales procede analizarla desde su consideración como rendimientos de la actividad económica desarrollada: actividad profesional de arquitecto.

El artículo 32.1 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), dispone que "los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

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

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

En desarrollo de lo anterior, el artículo 25 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), establece lo siguiente:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

- a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida".

En cuanto a la aplicación de la reducción desde la perspectiva de la posible existencia de un período de generación superior a dos años, debe señalarse que la indemnización no está vinculada a la duración del contrato de prestación de servicios profesionales, no se ha ido generando a lo largo de esa duración, sino que se vincula con el propio hecho de la resolución contractual, de la que surge la propia indemnización. En este punto, procede mencionar que no existe en el ámbito de la reducción del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto un precepto que determine —como sí ocurre para los rendimientos del trabajo, a efectos de la aplicación de su reducción del 30 por 100— que "tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador" (artículo 18.2 de la misma ley).

Por lo que respecta a la consideración de esta indemnización como alguno de los supuestos calificados como "obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo", el único supuesto que podría ampararla sería el contemplado en el párrafo b) del artículo 25 del Reglamento (indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas), pero cabe afirmar que la indemnización no es consecuencia del cese de actividad, sino que viene motivada por la finalización de un contrato.

Por tanto, a la indemnización objeto de consulta no le resulta aplicable la reducción del 30 por ciento establecida en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto.

D20



La consultante se va a someter a un tratamiento de fertilidad -no va a recurrir a la Seguridad Social debido al tiempo de espera de dos años-

Si puede aplicar algún tipo de beneficio fiscal en su declaración de IRPF, por los gastos que le ocasione dicho tratamiento y/o medicamentos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0103-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
28/01/2021
LIRPF. Ley 35/2006, Arts. 56, 57, y 60.

CONTENIDO

Respecto a la cuestión planteada en su escrito de consulta, la Ley del Impuesto no incluye ningún tipo de deducción en cuota, ni incluye ningún beneficio fiscal expreso, respecto de las cantidades abonadas por los contribuyentes, con motivo de un tratamiento médico, como parece deducirse que ocurre en el caso planteado en su escrito de consulta, de acuerdo con lo que se expresa en el mismo.

No obstante, lo anterior, la actual configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se plasma en la definición de un mínimo personal, que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente y que intenta reflejar las principales necesidades de cada persona. Con la normativa vigente del Impuesto, la adecuación de la carga tributaria a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se lleva a cabo mediante un tramo a tipo cero aplicable a la parte de las rentas del contribuyente que correspondan a su mínimo personal y familiar, en el que, se encontrarían los gastos derivados del tratamiento médico del contribuyente, como parece deducirse que ocurre en este caso de acuerdo con lo expresado en el escrito de consulta, con los gastos derivados del tratamiento de fertilidad en una clínica privada o con los gastos derivados de la adquisición de las medicinas correspondientes.

Todo ello sin perjuicio de que pueda Vd. dirigirse a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma donde reside, por si es de aplicación en su caso alguna deducción autonómica por gastos motivados por dicho tratamiento y adquisición de medicinas correspondientes, teniendo en cuenta lo expuesto en su escrito de consulta, y siempre que se reúnan los requisitos legales para ello.

D21



La fundación consultante convoca anualmente unos premios a los que en la edición de 2018 les fue concedida la exención establecida en el artículo 7.I) de la Ley 35/2006.

Se pregunta si, a efectos del mantenimiento de la exención en futuras convocatorias, la publicación de su anuncio en un periódico de gran circulación nacional puede entenderse cumplida con su inserción en la versión digital de dicho periódico.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021



Consulta Vinculante DGT V0119-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
28/01/2021
Ley 35/2006, art. 7

CONTENIDO

El artículo 7.I) 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 como rentas exentas "los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, (...)".

En desarrollo de lo anterior, el artículo 3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), establece lo siguiente:

"1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.I) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1.º El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2.º En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3.º La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4.º La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

(...).

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que estas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención.

En el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen dichos términos, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación, el mismo órgano de la Administración tributaria a que se refiere el primer párrafo de este número 4.º declarará la pérdida del derecho a su aplicación desde que dicha modificación o incumplimiento se produzca.

../..



Néstor Carmona Fernández
Inspector de Hacienda del Estado (exc.)

RESUMEN

Una empresa no residente dedicada a la exportación de productos que actúa mediante una filial distribuidora y un operador logístico, aunque coordina logística, transporte y entregas, no tiene establecimiento permanente.

CONTENIDO

El paisaje operativo que se presenta en la Contestación a consulta vinculante de 30 de octubre de 2020 (V3248-20) es frecuente, aunque un poco más exótico de lo habitual: una entidad no residente que radica en Hong Kong y que pertenece a un grupo cuya matriz reside en China, se dedica a la exportación de los productos fabricados por el grupo (principalmente, teléfonos móviles y accesorios) «desde la sede central situada en China» a todos los países en que el grupo opera, incluido España, donde el grupo tiene una filial que actúa como «distribuidor» local.

En el panorama fáctico que se describe, la «sede central» china se encarga de la producción y establece lo que denomina un «centro de distribución» en España para atender envíos urgentes en territorio español, con un stock renovado cada dos semanas.

La entidad radicada en Hong Kong se afirma, que no tendrá contacto con clientes españoles y que carece de empleados en España, aunque suscribirá un acuerdo con un operador logístico (tercero independiente que no actúa en exclusiva y cuyos almacenes sólo ocupa en una proporción no dominante), que proporcionará servicios logísticos, de almacenamiento, empaquetado, etiquetado, selección y embalaje y otros servicios relacionados con el envío de los productos a los clientes.

La entidad filial española, por su parte, opera como distribuidor local rutinario en España de la entidad radicada en Hong Kong, de modo que venderá mercancías en nombre propio. Se indica que la propiedad de los productos se transmitirá a la entidad filial en el momento en que salgan del almacén para ser entregados al cliente final.

Se afirma también que la entidad filial no tendrá la facultad, legal o tácita, de vincular a la residente en Hong Kong, quien, también se afirma, no tendrá un agente dependiente en España con autoridad para celebrar contratos en su nombre.

No obstante todo lo anterior, se reconoce que existirá cierto personal «dependiente del grupo» que, con autorización por parte del operador logístico, podrá efectuar visitas de control al establecimiento logístico.

Se menciona la existencia de tres empleados en concreto que desarrollarán funciones relacionadas con el centro logístico. Dos de ellos pertenecen a la entidad filial española y en virtud de dos contratos específicos con la no residente desarrollarán dos tareas diferentes: la coordinación de las tareas de almacenaje (coordinar los procesos de recogida, embalaje y transporte; supervisión del cumplimiento de los requisitos de seguridad y protección por parte del operador logístico; resolución de problemas de sistema o de recepción de mercancías) y la coordinación del transporte (crear la propuesta de entrega en el sistema del grupo y facilitarla al operador logístico; gestionar los problemas de entrega locales;...).

Y un tercer empleado, perteneciente a una filial del grupo residente en Países Bajos, tendrá a su cargo la denominada «coordinación de entregas» (teniendo a su cargo la función de recopilar información sobre las previsiones de demanda local y remitirla a los equipos regionales y de la sede central; «recibir órdenes de compra y verificar los requisitos del cliente con los equipos locales —la entidad filial española—»); incluir en el sistema las fechas estimadas de empaquetado y realizar su seguimiento; solicitar las cantidades de productos necesarias para cumplir con las órdenes de compra y realizar las modificaciones necesarias en los sistemas de planificación; gestionar las condiciones de envío —pago, financiación al cliente...—. El empleado radicado en Holanda ocasionalmente se desplazará a España.

Se afirma que el coordinador «holandés» y uno de los españoles (el coordinador de «almacén») no solamente trabajarán para la entidad residente en Hong Kong (cosa que en el segundo caso es «extraña»). Por el contrario, el coordinador de transporte trabajará exclusivamente en actividades relacionadas con el operador logístico contratado en España.

Se indica que los tres empleados mencionados singularmente no están sometidos a instrucciones específicas de la empresa no residente, sino que actúan «según parámetros generales del grupo».

El detalle con que se ha prescrito el escenario operativo es un requisito imprescindible para averiguar los entresijos del asunto que, como no podía ser de otro modo, concierne a la existencia de un establecimiento permanente tanto en su variante de lugar fijo de negocios como en su variante de agente dependiente, cuestión que parece plantearse exclusivamente en los términos de la Ley del IRNR, dado que la entidad consultante considera que no es aplicable el vigente Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China para evitar la doble imposición (BOE de 14 abril de 2012).

../..



José Manuel de Bunes Ibarra
Inspector de Hacienda del Estado (excedente)
Abogado. Socio de Deloitte Legal

RESUMEN

Se acata de plano en el ámbito del IVA la doctrina del TJUE con respecto a la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en el caso de declaración de insolvencia del deudor efectuada en otro Estado miembro en el que está establecido, no siendo sin embargo extrapolable esta conclusión al ámbito del IGIC.

CONTENIDO

Traemos a nuestras páginas una cuestión que afecta a las reglas que regulan la habilitación para la modificación de la base imponible en los impuestos generales sobre ventas, a saber, el IVA y el IGIC, y muy particularmente las atinentes al supuesto en el que el deudor se encuentra en situación concursal, o equiparable, si se encuentra establecido en un Estado miembro distinto al nuestro.

Esta cuestión vuelve a incidir en una materia, las reglas sobre modificación de la base imponible en caso de insolvencia, que, en el ámbito del IVA, viene desde hace años siendo un terreno movedizo. En efecto, no es necesario que efectuemos una enumeración de los cambios acaecidos en la redacción de las normas que regulan (artículo 80 LIVA y 24 de su Reglamento), que fueron en línea de flexibilizar su aplicación, si bien tampoco lograron solventar todos los problemas que se originan al obligar al empresario a soportar la insolvencia del deudor, tanto en términos materiales, como formales, dado que la posibilidad de descargarse del coste de la cuota repercutida e ingresada en su día está condicionada a rigurosas formalidades y requerimientos tanto temporales como procedimentales. Esta realidad es predicable, asimismo, en el caso del IGIC.

De todos es conocido que, en los últimos años, ha sido la jurisprudencia del TJUE la que, al menos en el espectro del IVA, ha venido analizando la legislación interna de los Estados miembros que concreta la aplicación de este supuesto de modificación de la base en caso de insolvencia. Y, sin entrar tampoco ahora, en un detalle sobre este menester, es razonable suponer que todo ello hace cada vez más imprescindible una reforma de la materia, tanto para adecuar nuestras normas a los criterios sentados por el Tribunal, como para reforzar el principio de neutralidad y evitar enriquecimientos injustos derivados de la exigencia de asunción de las consecuencias de la insolvencia del deudor al empresario o profesional, que es una mera correa de transmisión en un impuesto sobre ventas cuyo objeto es gravar el consumo. Y esta idea se refuerza en los tiempos que corren, en los que los efectos derivados de la pandemia que sufrimos han —y desgraciadamente cabe suponer— habrán de incrementar estas situaciones.

Precisamente, fue una sonada «quiebra» de una muy significativa entidad que operaba en el sector turístico, la que puso sobre la mesa el debate en el que se centran estas líneas: ¿cabe modificar la base imponible cuando el insolvente por causa de su situación concursal es un no establecido?

Este puntual aspecto, nada irrelevante por cierto, fue resuelto por el TJUE en sentencia dictada este mismo año, por lo que cabía entender que la limitación a la modificación de la base que se manifestaba en la normativa interna en materia de IVA resultaba contraria a la Directiva. Y, de manera impecable, esta ha sido la postura que ha mantenido la Dirección General de Tributos en una reciente contestación.

En efecto, ante la cuestión planteada por una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dedicada a la prestación de servicios de alojamiento hotelero que prestó una serie de servicios a una entidad alemana que resultaron impagados, la entidad alemana fue declarada en concurso por un juzgado alemán con posterioridad al devengo de dichas prestaciones de servicios.

Se preguntaba si resulta procedente la modificación de la base imponible relativa a dichas prestaciones de servicios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992.

La contestación de 12 de noviembre de 2020 (V3346-20) tras recordar la dicción de nuestra Ley, remarcaba dos cuestiones que, en algunos casos, complican llevar a cabo la modificación: el plazo temporal, y las formalidades, así como la incompatibilidad de esta causa de modificación de la base con la justificada en la mera insolvencia de quien no haya sido declarado en concurso:

«Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 9 de enero de 2020, número V0027-20, en el caso de que se dicte auto de declaración de concurso del deudor de un crédito que resulta total o parcialmente impagado, solo procede la modificación de la base imponible de la operación a que se refiere dicho crédito por la vía prevista en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 cuando se trate de créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a la fecha en que se dicte dicho auto.

../..



Carlos Romero Plaza
Doctor en Derecho por la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir
Abogado y Socio Director Arttax Abogados

SUMARIO

- I. OBJETO DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
- II. ANÁLISIS DE LA FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA
- III. CONCLUSIONES ALCANZADAS Y CRITERIO DEL TRIBUNAL

RESUMEN

En el presente comentario abordaremos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de junio de 2020. En ella, el Tribunal determina que, en los bienes adquiridos a título lucrativo, el valor amortizable a efectos de determinar el rendimiento neto de capital inmobiliario en el IRPF será el que haya prevalecido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adicionándole la parte proporcional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al valor de la construcción, así como la parte proporcional de los gastos inherentes a la adquisición.

CONTENIDO

I. OBJETO DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Es objeto del presente comentario la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, TEARCV, de 30 de junio de 2020, procedimiento nº 46-04964-2017.

En la reclamación económico-administrativa se impugna la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se cuestionan los rendimientos de capital inmobiliario declarados derivados de varios arrendamientos urbanos.

La regularización practicada por la Administración tributaria se centra en cuestionar la deducibilidad de determinados gastos en relación con el rendimiento neto del capital inmobiliario declarado en el ejercicio comprobado. Concretamente, la Administración insiste en:

1. Rechazar la deducibilidad de determinados gastos por entender que se trata de mejoras y no de reparaciones y en coherencia con ello admite como gasto la amortización de su valor en función del período en que el inmueble ha estado alquilado;
2. Negar la deducibilidad de las amortizaciones deducidas a fin de obtener el rendimiento neto del capital inmobiliario, y
3. Rechazar la deducibilidad de determinadas retenciones supuestamente practicadas por el arrendatario.

La cuestión que presenta mayor interés jurídico, pues supone un cambio de criterio respecto a la interpretación administrativa, la encontramos en relación con el gasto derivado de las amortizaciones de los inmuebles.

Para entrar en materia, cabe hacer referencia a su regulación normativa tanto en el artículo 23.1.b) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), como en el artículo 14 del RD 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

Así, el artículo 23 LIRPF dispone lo siguiente:

«Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

..//..



David Cabezuelo Valencia

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Consideraciones jurídicas
- III. Conclusión

CONTENIDO

I. ANTECEDENTES

Un Ayuntamiento va a proceder a enajenar unas plazas de garaje que tienen la consideración de bienes patrimoniales, las cuales fueron adquiridas mediante cesión gratuita efectuada por un promotor de viviendas.

Se consulta a la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo si esta operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), "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".

Por otra parte, según el artículo 5.Uno de la citada LIVA, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del IVA:

"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.

[...]

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 del mismo precepto 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 IVA 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 IVA 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.

Una vez determinada la condición de empresario o profesional por parte del Ayuntamiento, lo siguiente que conviene precisar es si la entrega de varias plazas de garaje de su propiedad está sujeta al IVA y, para ello, procede conocer si dichos inmuebles están afectos a una actividad empresarial desarrollada por el ayuntamiento en cuestión, en los términos anteriormente establecidos.

En el escrito de la consulta se hace mención a que se trata de una enajenación de bienes patrimoniales, de modo que, en el caso de que las plazas de garaje objeto de entrega formen parte del patrimonio empresarial municipal, su entrega está sujeta al IVA.

../..



David Cabezuelo Valencia

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Consideraciones jurídicas
- III. Conclusión

CONTENIDO

I. ANTECEDENTES

Con fecha 4 de abril de 2019, una empresa presenta reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado por los daños y perjuicios que considera le han sido ocasionados como consecuencia de las actuaciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEARA) y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

En relación con la actuación del TEARA, la entidad reclamante afirma, por un lado, que la Resolución del TEARA, de 24 de julio de 2014, debería haber apreciado la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria porque habían transcurrido más de cuatro años desde la interposición de la reclamación económico-administrativa hasta el momento en que se dictó dicha resolución y que, en ese período, no se habían realizado actuaciones adicionales que pudieran interrumpir la prescripción. Por otro lado, expone que la mencionada resolución del TEARA, así como los acuerdos de liquidación y sancionador subyacentes, fueron anulados por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, al apreciar que se había producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la correspondiente deuda tributaria por el transcurso de más de cuatro años desde la interposición del recurso de alzada y la notificación de la resolución. En relación con la AEAT, aduce que actuó de forma poco diligente, con retrasos injustificados, en la ejecución de la Resolución del TEAC.

Según la entidad reclamante, estas actuaciones del TEARA y de la AEAT le han ocasionado una serie de daños y perjuicios que no tiene la obligación de soportar y que deben ser indemnizados.

Con base en un informe económico pericial de un economista, de fecha 31 de marzo de 2019, cuantifica el daño ocasionado en 1.074.272,86 euros, cantidad que comprende varias partidas.

Primero, un daño emergente por cuantía de 54.566,62 euros, que, a su vez, desglosa en los siguientes conceptos:

- 2.400 euros por el coste de los servicios de presentación del recurso de alzada contra la Resolución del TEARA. Señala que el hecho de que el TEARA no declarara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, le ha obligado a presentar el recurso de alzada ante el TEAC, lo que ha supuesto un coste directo derivado de los honorarios profesionales de asesoramiento que cuantifica en 2.400 euros, según factura de fecha 30 de diciembre de 2014.

- 45.858,01 euros en concepto de los embargos de pagos de clientes y saldos de cuentas corrientes de la empresa, realizados, desde el año 2010 hasta el 2019, a cuenta de la deuda inicialmente fijada.

- 927,61 euros, en concepto de gastos por la presentación de escritos solicitando la ejecución de la Resolución del TEAC, la devolución de los ingresos indebidos y la presentación del escrito de incidente de ejecución. Señala que tuvo que presentar dichos escritos, dado que, habiendo recibido el 2 de mayo de 2018 el fallo estimatorio del TEAC por el que se anulaba todo el procedimiento, no se procedió a ejecutar la resolución hasta el 26 de noviembre de 2018.

- 5.318 euros en concepto de daño emergente futuro, por el coste para volver a obtener las calificaciones para la contratación con la Administración pública, de varias categorías, que la entidad interesada disponía en los ejercicios anteriores a la de apertura del procedimiento de inspección tributaria y que perdió como consecuencia de la tramitación del mismo por la Administración.

Segundo, un lucro cesante, por importe de 1.019.706,24 euros, por el beneficio que ha dejado de obtener desde el momento en que se incumplió el procedimiento de notificación por parte del TEARA, calculado desde la fecha efectiva de la prescripción, que sitúa en el 21 de agosto de 2014.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. Son requisitos exigidos para declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración la concurrencia de un hecho, acción u omisión que resulte imputable a la Administración; la producción de un daño o perjuicio efectivo, evaluable económicamente e individualizado, que el reclamante no tenga el deber jurídico de soportar; y la existencia de una relación de causalidad directa e inmediata entre aquel hecho, acción u omisión y el mencionado daño o perjuicio, sin intervención de elementos extraños que pudieran influir alterando el nexo causal ni en particular la concurrencia de fuerza mayor.

../..

Jurisprudenzia
Jurisprudencia



Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. La sentencia 1356/2020, de 20 de octubre (recurso de casación 373/2018)
- II. La sentencia 1381/2020, de 22 de octubre (recurso de casación 976/2019)
- III. Comentario final

RESUMEN

El Tribunal Supremo fija criterio respecto a la aplicación de la reducción por «trabajador activo discapacitado» del artículo 20.3 de la LIRPF (en la redacción vigente hasta 31.12.2014).

Considera que no es requisito necesario la habitualidad, bastando con que se den las condiciones requeridas en un solo día del periodo impositivo. Asimismo, la considera aplicable en la situación de incapacidad laboral transitoria.

CONTENIDO

- I. La sentencia 1356/2020, de 20 de octubre (recurso de casación 373/2018)

Las dos sentencias que se reseñan se refieren a la aplicación de la reducción de los rendimientos netos del trabajo (con posterioridad a 31/12/2014, gasto deducible de los mismos) que la normativa del IRPF ha previsto para los supuestos de «trabajador activo discapacitado», delimitando la amplitud de este término y, consecuentemente, el ámbito de la reducción.

La primera sentencia referenciada, la 1356/2020, resuelve un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del TSJ de Andalucía que desestima el recurso que presentó un obligado tributario contra la resolución del TEAR de Andalucía, que desestimó las reclamaciones presentadas por el recurrente contra las liquidaciones practicadas por la Administración de Vélez-Málaga en concepto de IRPF de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Los hechos del litigio se resumen así:

— El contribuyente presentó las autoliquidaciones por el IRPF, ejercicios 2010, 2011 y 2012, minorando los rendimientos netos del trabajo en la cuantía legalmente fijada para las personas con discapacidad.

— La Administración tributaria, tras las comprobaciones pertinentes, giró liquidaciones provisionales, considerando que el recurrente no podía aprovecharse de la reducción practicada por cuanto que, aun tratándose efectivamente de una persona con discapacidad, sin embargo, había trabajado a tiempo parcial, como ayudante de cocina, veinte horas a la semana, de lunes a viernes de 17:00 horas a 21:00 horas, durante los días 2 a 16 de noviembre de 2010, 13 a 27 de diciembre de 2011 y 10 a 19 de diciembre de 2012, percibiendo un salario de 310,17€, 335,23€ y 229,90€, respectivamente. Por tanto, no concurría la nota de la habitualidad exigida legalmente.

— Por su parte el TSJ de Andalucía, sede de Málaga, desestimó las pretensiones del reclamante. Tomando como referencia una sentencia anterior de la misma Sala, sede de Granada, sobre una cuestión idéntica, se basó en los siguientes argumentos jurídicos:

— En la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, que introdujo esta reducción, señalando que «pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia». De ello desprende, «en una interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la norma» (artículo 3.1 CC), que «cuando se habla de trabajador activo está pensando en un trabajador que mantiene una relación laboral estable con su empleador y no como acaece en el caso de autos que toda la ocupación se reduce a menos de un mes al año».

— En que con la reducción se pretende «compensar esa especial dificultad que tienen las personas discapacitadas que siguen trabajando con habitualidad, tanto para el desplazamiento a su centro de trabajo, como para el desempeño de sus funciones».

..//..

Residencia fiscal de futbolistas: ausencias esporádicas y centro de intereses económicos. Comentario de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2020 y 20 de noviembre de 2019

J02

Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, N.º. 70 (Enero-Marzo), 2021



José María Cobos Gómez
Garrigues Sports & Entertainment

RESUMEN

El Autor analiza dos sentencias de la Audiencia Nacional sobre las ausencias esporádicas y el centro de intereses económicos.

CONTENIDO

Como hemos tenido ocasión de comentar en otras publicaciones, la residencia fiscal es una cuestión frecuente conflictiva en el ámbito de los deportistas. Se pone de manifiesto en deportistas cuya práctica se desarrolla principalmente en circuitos internacionales (por ejemplo, tenistas, golfistas o pilotos), pero también en deportistas de equipo cuando cambian de residencia como consecuencia de la firma de nuevos contratos.

Esto último es el caso de las sentencias aquí comentadas, ambas referidas a un mismo futbolista que, como consecuencia de la finalización de su contrato con el FC Barcelona y su nueva contratación por un equipo argentino, tributó en España en el ejercicio 2011 aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Los datos fácticos recogidos en las sentencias son los siguientes:

- El futbolista prestó sus servicios como jugador del FC Barcelona, en virtud de contrato suscrito en fecha 18 de noviembre de 2010 y con vencimiento 30 de junio de 2012.
- El 31 de mayo de 2011 salió de España para incorporarse a los entrenamientos con su selección para la Copa América a celebrar en Argentina entre los días 1 y 24 de julio de dicho año y ya no regresó a España.
- El 1 de agosto de 2011, la Dirección del Club le notificó la extinción del contrato con efectos del 4 de agosto de 2011, percibiendo una indemnización por despido.
- El mismo 1 de agosto el jugador se había incorporado a la disciplina del nuevo equipo argentino.

A juicio del TEAC, hasta el 4 de agosto de 2011 el jugador estaba bajo la disciplina del FC Barcelona, aunque el 31 de mayo viajara a Argentina para jugar el torneo Copa de América. A su juicio, la cesión de jugadores para jugar torneos con sus selecciones debe tratarse como un hecho de carácter episódico, normal y hasta obligatorio según el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA, por lo que la ausencia de territorio español derivada de tal circunstancia se consideraría esporádica a efectos del cómputo de 183 días, salvo que el contribuyente acreditara la residencia fiscal en otro país mediante el certificado fiscal justificativo de que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Y, dada la falta de fuerza probatoria de los documentos aportados para acreditar la residencia en Argentina, considera que durante el ejercicio 2011 el jugador residió en España por más de 183 días por lo que tuvo la condición de residente fiscal en España.

La cuestión se centra, pues, en la noción de "ausencia esporádica" para la determinación de la residencia conforme al criterio de presencia física en España. Para ello, la Audiencia Nacional acude a la doctrina del Tribunal Supremo, conforme a la cual el cómputo de las ausencias esporádicas tiene por objeto reforzar la regla principal de permanencia en España, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español. Recuerda asimismo que el Alto Tribunal ha precisado que el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Atendiendo a este criterio, considera que la voluntad del futbolista de no regresar a España después de celebrar la Copa América no es determinante a efectos de acreditar su residencia fiscal. Y en este punto la Audiencia Nacional da un vuelco a su argumentación, al afirmar que lo relevante es que, entre el 1 de enero y el 4 de agosto de 2011, el deportista tenía el centro de sus intereses económicos en España (segundo criterio que recoge la normativa fiscal para la determinación de la residencia fiscal), dado que estaba vinculado con el FC Barcelona mediante un contrato que no se extinguió hasta el 4 de agosto, como lo demuestra el hecho de que hasta esa fecha estuviera percibiendo el salario del citado club y, en consecuencia, hasta dicha fecha no pudo firmar un nuevo contrato con el club argentino.

En definitiva, su traslado a Argentina para jugar la Copa América con su selección no puede considerarse como una desvinculación definitiva con el FC Barcelona, sino como una salida temporal en el marco cesión obligatoria de jugadores para jugar campeonatos con sus selecciones, en los términos establecido en la normativa FIFA.

Por lo que se refiere a la acreditación de la residencia fiscal en otro país, resalta que, aunque la normativa del IRPF no exige como único medio de prueba el certificado de la autoridad fiscal del Estado correspondiente, este constituye un medio incontestable y cualificado de probar dicha circunstancia.

..//..

De lo pertinente en el intercambio de información tributaria

Análisis de la STJUE de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19

J03

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 456, 2021



Alejandro Jiménez López
Abogado Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

RESUMEN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, sobre decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Luxemburgo constituye uno de los escasos pronunciamientos relativos a la cooperación administrativa e intercambio de información tributaria.

En el caso objeto de esta sentencia se entiende cumplida la norma de la «pertinencia previsible» en la solicitud de intercambio de información al indicar esta la identidad de las personas involucradas y el periodo al que se refiere la investigación.

El concepto de la «pertinencia previsible» no se define de manera explícita en la legislación europea aplicable al caso, ni tampoco el tribunal entra a definirlo, sino que lo delimita haciendo referencia a la concreción e individualización de los datos sin realizar más precisiones.

Como es un término susceptible de interpretación y que atiende especialmente a las circunstancias fácticas del supuesto, la pertinencia debe analizarse caso por caso y por ello pueden surgir discrepancias entre autoridad requirente y autoridad requerida.

Al tratarse de un concepto indeterminado, este ha de modularse para así ofrecer una definición más clara y que sea uniforme con el fin de evitar conflictos entre Estados miembros dotando así al sistema de una mayor seguridad jurídica.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2020 (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 –NFJ079140–) resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Luxemburgo en el caso *État luxembourgeois v B*.

En el presente caso la Administración tributaria española solicitó a la Administración tributaria luxemburguesa el suministro de información sobre una persona física residente en España. Dicha solicitud de información viene amparada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011.

El Tribunal Supremo de Luxemburgo plantea dos cuestiones prejudiciales; la primera de ellas acerca de la interpretación de los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación con el artículo 47 de dicha Carta sobre la exclusión de la posibilidad de recurrir por parte del tercero poseedor de la información contra la resolución que le obliga a facilitar información.

La segunda cuestión prejudicial, sobre la que se centra el presente comentario, versa sobre la forma en que debe formularse la solicitud en relación con las personas afectadas, con el fin de que las autoridades tributarias requeridas puedan valorar la «pertinencia previsible» de la información solicitada para el procedimiento tributario en el otro Estado miembro, ya que solo la información que «previsiblemente, guarde relación» es objeto de la directiva.

..//..



Begoña Sesma Sánchez
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

SUMARIO

- I. Hechos y doctrina casacional.
- II. Fundamentos y consideraciones del fallo:
 1. La existencia de una STJUE que haya declarado el incumplimiento de la normativa nacional del Derecho de la Unión Europea.
 2. La necesidad de asegurar la efectividad material del derecho europeo.
 3. La discriminación de trato fiscal (europea) como causa de nulidad de la liquidación por lesión del derecho a la igualdad del artículo 14 CE.
 4. Otras consideraciones: la infracción del "principio de buena administración" y el consentimiento "viciado" del acto.
- III. Valoración final.

RESUMEN

El TS avanza en esta sentencia, relativa a la acción de nulidad de una liquidación tributaria del ISD de un no residente, hacia una interpretación menos rígida y más flexible de las causas de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT. En particular, adscribiendo la infracción de una libertad básica comunitaria (libre circulación de capitales) a la lesión del derecho fundamental a la igualdad tributaria del artículo 14 CE y no del artículo 31 CE. El fallo persigue además el objetivo de asegurar la efectividad de un pronunciamiento del TJUE. Ahora bien, de este pronunciamiento no cabe extraer que cualquier infracción del derecho europeo sea una causa hábil para ejercitar con éxito la acción de nulidad frente a un acto firme.

CONTENIDO

I. HECHOS Y DOCTRINA CASACIONAL

La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020 ha declarado nula de pleno derecho la liquidación tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada por la AEAT el día 29 de junio de 2012 a un no residente (heredero italiano) al amparo de un régimen de tributación que fue declarado por el TJUE contrario al artículo 63 TFUE por discriminatorio, al no permitir aplicar a los herederos extranjeros las reducciones de la normativa autonómica accesibles para los herederos nacionales (STJUE de 3 de diciembre de 2014, asunto C 127/12).

En el caso examinado, frente a la cuota de 493.749,34 euros que le fue exigida al heredero no residente, de haberse aplicado las reducciones autonómicas (y en particular la de minusvalía superior al 65%), la cuota tributaria hubiera sido cero.

Siendo la liquidación firme, porque el contribuyente no la recurrió en su día, prospera en este fallo la acción de nulidad de pleno derecho con fundamento en la necesidad de asegurar la efectividad de una STJUE y subsumiendo la infracción del derecho europeo aquí subyacente (discriminación fiscal entre residentes y no residentes) en la causa del apartado a) del art. 217.1 LGT, esto es, por lesión del principio de igualdad del artículo 14 CE, no por la igualdad tributaria del art. 31 CE. Susceptible de amparo constitucional.

Tras la anulación de la liquidación, la STS 2791/2020, de la misma fecha, 16 de julio (rec. 4344/2017) anula los actos ejecutivos derivados de aquella. Previamente el Dictamen del Consejo de Estado había dictaminado en contra de la revisión de oficio¹, mientras que la Audiencia Nacional la había admitido al amparo de las letras a), f) y g) del art. 217 LGT2.

Pues bien, en este trascendente fallo -al que con seguridad sucederán otros muchos similares sobre idéntica controversia- el TS proclama como doctrina casacional que:

"1º. Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión /España (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, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

..//..



Víctor Manuel Sánchez Blázquez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El inicio de oficio del procedimiento de revocación y la suficiencia del acuse de recibo: la sentencia de 19 de mayo de 2011
- III. La decisión de no inicio del procedimiento de revocación sin el informe del órgano de asesoramiento jurídico pero debidamente motivada para respetar el mandato constitucional de interdicción a la arbitrariedad: la sentencia de 26 de septiembre de 2017.
- IV. El control jurisdiccional de los supuestos de revocación en cuanto elementos reglados de la potestad discrecional de revocación: la sentencia de 19 de febrero de 2014
- V. El control jurisdiccional sobre la concurrencia o no del concepto jurídico indeterminado de la infracción manifiesta de ley como presupuesto de inicio del procedimiento de revocación
- VI. Conclusiones.
- VII. Bibliografía

RESUMEN

En el presente trabajo se realiza un análisis minucioso de los principales problemas planteados en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la revocación tributaria. En él se pone de relieve la existencia de diversas contradicciones y oscuridades, que han generado algunas dificultades en la práctica para su adecuada comprensión, así como también una evolución en dicha jurisprudencia hacia un mayor control judicial sobre esta potestad administrativa, que debería continuarse en sus pronunciamientos futuros.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Puede airmarse sin temor a equivocación alguna que en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la revocación tributaria, configurada novedosamente en la Ley General Tributaria de 2003, existe aún un intenso debate, que no puede darse definitivamente por cerrado, sobre la cuestión relativa al preciso alcance del control jurisdiccional sobre esta potestad administrativa. De ello son buena prueba tres autos, de 11 de abril y de 9 de mayo de 2019 y de 23 de julio de 2020, en los que se han admitido recursos de casación en esta materia, aunque en ellos no se contiene argumentación detallada alguna a este respecto. Esto es algo que hoy puede decirse, en nuestra opinión, porque de un examen de las sentencias del Alto Tribunal en este ámbito se puede concluir que no hay en la actualidad un criterio claro y definitivo del TS sobre esta cuestión.

En este sentido, debe destacarse que a la luz de un análisis minucioso y profundo de estas sentencias se deduce que se contienen en ellas verdaderas o auténticas contradicciones doctrinales no resueltas de modo terminante e indubitado. No solo porque en estas sentencias se recogen distintos criterios, algunos de los cuales son incompatibles entre sí o porque en una de ellas existe un voto particular que discute ampliamente la posición mayoritaria del Tribunal, si bien estas diferencias pueden revelar ya que se está ante cuestiones controvertidas que podrían reconsiderarse en el futuro. Sino sobre todo porque en las propias sentencias se mencionan pronunciamientos anteriores que muchas veces se reproducen extensamente sin demasiada justificación y se guardan sorprendentes silencios respecto de sentencias precedentes que no son mencionadas sin saberse muy bien el motivo, todo lo cual lleva a que no siempre se identifiquen con precisión las coincidencias o discrepancias existentes entre las diversas resoluciones del TS en esta materia, eludiéndose en más de una ocasión la confrontación abierta directa entre ellas que hubiera sido necesaria.

Con un panorama jurisprudencial como este, muy lejano a la transparencia y claridad deseables, no es de extrañar que el ente local recurrente en uno de los recientes autos de admisión del TS señalados, hiciera valer a su favor varias sentencias del Alto Tribunal frente a una única que sería aquella en la que se habría basado uno de los pronunciamientos judiciales impugnados, cuando, sin embargo, desde nuestro punto de vista, esta contraposición no sería la imagen fiel de las distintas posiciones realmente defendidas por el Alto Tribunal en estas sentencias. Algo parecido podría decirse del modo en que a veces se acogen algunas de esas sentencias del TS por los órganos de la jurisdicción ordinaria.

../..



Antonio Fernández de Buján y Arranz
Profesor Contratado Doctor (Acreditado por la ANECA) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

SUMARIO

- I. Consideraciones introductorias.
- II. Base imponible: A. Consideraciones generales:
- III. Liquidación y pago del Impuesto.
- IV. El futuro del IVPEE a raíz del auto del TSJ de Valencia 22 de febrero de 2019

RESUMEN

La base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

Las críticas al IVPEE pueden resumirse en cuatro:

- 1) Que pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto;
- 2) que pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal, pues al finalidad del IVPEE es hacer frente al déficit tarifario;
- 3) se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables; y; 4) distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

Tiene escrito MERINO JARA que en relación con las sentencias del TJUE con origen en una cuestión prejudicial, que éste no se pronuncia sobre la compatibilidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión, sino -STJUE de 20 de octubre de 2005, Ten Kate Holding Musselkanaal, C-511/03- únicamente sobre el sentido de este último, correspondiendo al Tribunal nacional que ha planteado la cuestión resolver si el Derecho interno, cuya interpretación auténtica le corresponde en exclusiva, es compatible con aquél, en los términos de su interpretación por el Tribunal de Justicia. La cuestión prejudicial europea «no constituye una vía de recurso abierta a las partes de un litigio pendiente ante el juez nacional», señala la STS de 24 de octubre de 2011, que añade a continuación que, de un lado, es el juez nacional, «el que ha de decidir sobre la necesidad del reenvío prejudicial tomando en consideración: a) la aplicabilidad al litigio de las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea; (b) la existencia de dudas sobre la exégesis de esas disposiciones, relevantes para zanjar el pleito; y (c) la imposibilidad del tribunal nacional de resolver por sí mismo dichas dudas sin poner en riesgo la uniformidad interpretativa y aplicativa del derecho comunitario», y de otro, que el Tribunal de Justicia «ha reiterado que, a efectos prejudiciales, el dueño del proceso es el juez nacional, al que le corresponde examinar su pertinencia y realizar el juicio de relevancia, precisando la medida en que la interpretación y, en su caso, la validez de una previsión de derecho comunitario resulta determinante para resolver el litigio».

En relación con el IVPEE, los considerandos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética establecen que «con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español».

Este impuesto grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.

..//..

La valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y otros motivos que podrían suscitar la inconstitucionalidad del Impuesto. Análisis de la sentencia 756-/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León

J07

Nueva fiscalidad, N.º. 4, 2020



Belén García Carretero
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
- III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN 756/2020
- IV. ANÁLISIS CRÍTICO

RESUMEN

El Impuesto sobre el Patrimonio ha sido un impuesto muy cuestionado. Uno de los motivos de las críticas que se ha esgrimido con relación a este impuesto, es la posible vulneración de algunos preceptos constitucionales. El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su sentencia 756/2020, de 2 de julio, sale al paso de las críticas entorno a la constitucionalidad de este impuesto.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya algún tiempo se ha vuelto a reabrir el debate en torno a lo que se ha denominado imposición sobre la riqueza y ello ha dado lugar a un nuevo cuestionamiento con relación al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). En la sentencia que será objeto de estudio en estas líneas, se analiza uno de los motivos que pueden esgrimirse en contra de este impuesto, su inconstitucionalidad y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (en adelante TSJ de Castilla y León), tras analizar una a una las causas de inconstitucionalidad alegadas, procede a su rechazo. Con independencia del acierto o no del Tribunal en su pronunciamiento, lo cierto es que la sentencia se configura como una excusa perfecta para realizar algunas reflexiones con relación a este impuesto al hilo de los cambios normativos propuestos sobre la materia, en particular respecto a la supresión del "carácter temporal" del impuesto incluida en el Anteproyecto de los Presupuestos Generales del Estado para 2021 o la valoración de los bienes inmuebles y las consecuencias derivadas del nuevo valor que se trata de introducir conforme al Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude iscal.

II. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El IP se incorpora por primera vez a nuestro sistema tributario a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, constituyen- do el antecedente más inmediato del actual impuesto recogido en la Ley 19/1991, de 6 de junio (en adelante LIP). La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, no suprimió exactamente el IP, sino el "gravamen" derivado de ese impuesto al modificar el art. 33 LIP y establecer una bonificación general de la cuota íntegra del 100%. En esa ley también se derogaron los artículos. 6, 36, 37 y 38 y la disposición transitoria LIP.

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el IP con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012, al eliminar la bonificación estatal existente que se había introducido en el artículo 33 de la Ley 4/2008 manifestando que "el objetivo del restablecimiento del gravamen del impuesto es la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa. Con ello se logrará una mejor distribución de la renta y la riqueza complementando, en estos momentos de especiales dificultades presupuestarias, el papel que desempeñan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". Desde entonces las leyes posteriores a pesar de anunciar su eliminación sin embargo han ido reanudando años tras año el impuesto convirtiéndolo en un impuesto permanente. Recientemente, como señalábamos en el apartado anterior, en el Anteproyecto de los Presupuestos Generales del Estado para 2021 se suprime su carácter temporal.

Cabe destacar que el IP es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA) a las mismas se les cede el rendimiento total del impuesto así como determinadas competencias normativas, en concreto sobre el mínimo exento, tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota. Esta circunstancia ha dado lugar, a que diversas CC.AA hayan regulado mínimo exento, escala de gravamen y bonificaciones a aplicar en su territorio.

..//..



María García Caracuel
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA
3. DOCTRINA DEL ÓRGANO RESOLUTOR
4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA COMENTADA: CUESTIÓN DE LA TRANSCENDENCIA TRIBUTARIA/PERTINENCIA PREVISIBLE
5. CONCLUSIONES
6. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Ante un requerimiento de información, en el marco de la cooperación internacional en materia fiscal, en la sentencia de 6 de octubre de 2020, el TJUE reitera el derecho del sujeto poseedor de la información a una revisión judicial de dicho requerimiento antes de que se produzca el intercambio, por una posible vulneración de los derechos a la intimidad y a la protección de datos carácter personal. Pero no es el caso del contribuyente investigado sobre el que versa la información, ni tampoco para terceros afectados por el requerimiento que, para salvaguardar sus derechos fundamentales, no podrán someter a control judicial al requerimiento, sino que deberán acudir a las vías de recurso que sus legislaciones nacionales pongan a su disposición. En cuanto a la información requerida, el Tribunal reconoce el derecho a no proporcionar la información que no es previsiblemente relevante.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de la cooperación fiscal internacional aparecen involucrados una serie de garantías y derechos fundamentales de los obligados tributarios que se derivan de las Constituciones de los Estados intervinientes, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE) y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH). Si tomamos como referencia la CDFUE, los más relevantes serían el respeto a la vida privada y familiar (art. 7); el derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 8); el derecho a la buena administración que, a su vez abarca el derecho de audiencia, el acceso al expediente y la protección de la confidencialidad de la información suministrada (art.41.2) y el derecho a la tutela judicial efectiva que incluye el derecho de defensa, igualdad de armas y a un juicio justo (art. 47). Ahora bien, siguiendo en el ámbito de la Unión Europea, la Carta garantiza a estos derechos un estándar mínimo de protección que debe respetarse por los Estados miembros, pero también sabemos que se pueden limitar por otros derechos fundamentales o bienes jurídicos protegidos como es el garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El recurso, cada vez más frecuente, a medios de asistencia y cooperación administrativa internacional plantea la necesidad de encontrar un equilibrio entre la eficacia de dichos procedimientos y el respeto de los derechos de los administrados que se ven afectados por la injerencia de los poderes públicos.

En la sentencia de 6 de octubre de 2020, el TJUE aborda una cuestión que no le es desconocida, ni debe dejarnos indiferentes. En ella se analizan los derechos de participación en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud entre Administraciones tributarias que tienen los obligados tributarios (art. 5 de la Directiva 2011/16, de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE) y el grado de protección que las normas vigentes en el Estado de la Administración a la que se le solicita la información ofrecen a un contribuyente afectado por dicho intercambio. Con carácter general, esta es una cuestión a la que se ha prestado poca atención en la normativa europea y, por tanto, tampoco en la Directiva 2011/16, donde no se contempla un marco que delimite la posición jurídica ni los derechos que detentan los obligados tributarios, sino que se deja en manos de los Estados miembros, en su propia normativa interna, como la que ha sido objeto de análisis por el Tribunal europeo. Es este último el que, por el momento, se está encargando de consolidar los derechos del obligado tributario en el intercambio de información y delimitar su alcance, así como sus posibles limitaciones en el marco de la Carta de Derechos Fundamentales.

../..



Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA DECLARACIÓN DE BIENES EN EL EXTRANJERO
3. HECHOS QUE DAN LUGAR AL LITIGIO
4. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS
5. LAS CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS POR EL TSJ DE CATALUÑA
6. ANÁLISIS DE COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA DE LOS ASPECTOS CONTROVERTIDOS
7. LA IMPRESCRIPTIBILIDAD EN EL MODELO 720 ANTE EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. CUESTIONES PLANTEADAS EN OTROS PROCEDIMIENTOS
8. CONCLUSIONES
9. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En 2012 nuestro legislador estableció la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a través del conocido modelo 720. El incumplimiento de la presentación de la declaración informativa en plazo o su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos lleva aparejado unas sanciones muy superiores a las previstas en los supuestos puramente domésticos, así como consecuencias en relación con la tributación de las rentas aforadas en los impuestos sobre la renta. En concreto, las reglas establecidas en nuestra normativa implican la imprescriptibilidad de las rentas aforadas en estos casos. La compatibilidad de esta regla con la libertad de circulación de capitales ha sido cuestionada por las instituciones europeas y por nuestros tribunales. En este comentario analizo el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2020 que plantea una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con estos aspectos.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

La obligación de información respecto de bienes y derechos ubicados en el extranjero establecida por la Ley 7/2012 ha sido controvertida desde su introducción en nuestro ordenamiento tanto por el régimen sancionador establecido y las consecuencias que su incumplimiento o cumplimiento tardío tienen en algunos tributos, especialmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS). En los últimos años ha sido numeroso los recursos estimados contra sanciones impuestas como consecuencia del cumplimiento tardío de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero. Además, recientemente se ha planteado tanto por la Comisión Europea como por nuestros tribunales la posible incompatibilidad de la consideración del importe de los bienes y derechos situados en el extranjero que hayan sido declarados de modo extemporáneo, pero espontáneo con la libertad de circulación de capitales prevista en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Uno de los pronunciamientos en que se plantea la posible vulneración de la libertad de circulación de capitales por esta medida es el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJ de Cataluña) de 30 de junio de 2020 (rec. 994/2018). En este Auto se plantea una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que ha sido ya publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 26 de octubre de 2020 (IP/Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, asunto C-330/20). A esta cuestión ha seguido otra, con idéntico contenido, que ha sido también publicada en el Diario Oficial en la misma fecha (CZ/Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña, asunto C-366/20).

El objeto de este comentario es el de analizar el Auto del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, analizar los aspectos controvertidos de la normativa española y dar cuenta de otros asuntos en los que se ha planteado esta posible vulneración de la libertad de circulación de capitales. Finalmente, haré una referencia a algunas modificaciones que se han planteado en los territorios forales respecto de esta misma obligación y que pueden servir para adecuar nuestra normativa a las libertades previstas en el Derecho de la Unión Europea.

..//..

La aplicación del régimen especial de impatriados a los residentes no domiciliados en el Reino Unido. Sentencia de la Audiencia Nacional 1267/2020, de 15 de junio de 2020

J10

Nueva fiscalidad, N.º. 4, 2020



María del Carmen Cámara Barroso
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

SUMARIO

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL
2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL
3. ANÁLISIS CRÍTICO
4. CONCLUSIONES
5. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La aplicación del régimen especial de impatriados regulado en el artículo 93 LIRPF, que permite que los nuevos contribuyentes por el IRPF tributen aplicando las reglas del IRNR, requiere que el trabajador desplazado a España no haya residido en territorio español en los diez años anteriores. En este caso concreto, el contribuyente, que antes del desplazamiento residía en el Reino Unido, pese a haber presentado por error autoliquidaciones por el IRPF español en alguno de esos años, tributaba allí de conformidad con el régimen de remittance basis (similar, en cierto modo, a nuestro régimen de impatriados). La Audiencia Nacional ha confirmado la residencia en el territorio británico, pese a no tributar allí por sus rentas mundiales, y, en consecuencia, la posibilidad de aplicación del artículo 93 LIRPF.

CONTENIDO

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

El 13 de noviembre de 2009 el interesado comunicó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), mediante el Modelo 149, su opción por el régimen tributario especial recogido en el artículo 93 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 (en adelante, LIRPF), aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

La Dependencia Regional de Gestión de Madrid desestimó las pretensiones del interesado por considerar que no se cumplía el requisito de no haber sido residente durante los últimos diez años anteriores al desplazamiento.

Contra dicho acuerdo se promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid, alegando que sí se cumplía el requisito denegado por la AEAT, habiendo sido residente en el Reino Unido desde mayo de 1999 hasta septiembre de 2009, afirmando que las declaraciones por el IRPF presentadas en España desde 2000 hasta 2006 se debieron a un error (y que, por tanto, no debían tenerse en cuenta como prueba del lugar de residencia). En aquel momento se aportó certificación emitida por las autoridades fiscales británicas (Her Majesty's Revenue and Customs

-en adelante, HMRC-) en la que se afirmaba que el interesado fue residente en el Reino Unido desde mayo de 1999 hasta septiembre de 2009, habiendo pagado sus impuestos por las ganancias allí obtenidas.

El TEAR de Madrid, en su resolución de 24 de septiembre de 2012, desestimó la reclamación por considerar que el certificado aportado no tenía validez para acreditar la residencia fiscal en el Reino Unido a efectos del Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) hispano-británico, y que únicamente se había demostrado la tributación en el Reino Unido por las ganancias obtenidas en ese país (y no por sus rentas mundiales).

Contra dicha resolución, el 10 de octubre de 2012, se formuló recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) basado en las siguientes alegaciones:

1. La AEAT exige para probar la no residencia fiscal en España durante los diez años anteriores al desplazamiento a territorio español una condición que no establece la legislación aplicable: la aportación de un certificado de residencia fiscal en otro territorio;

..//..

La compatibilidad entre la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y el ITP tras la STJUE (Sala octava) de 6 de octubre de 2020. Caso Vodafone España, S.A.U., contra la Diputación Foral de Guipúzcoa

J11



Nueva fiscalidad, N.º. 4, 2020

Marcos Iglesias Caridad
Profesor ayudante doctor. Acreditado a profesor contratado doctor
Universidad de Salamanca

SUMARIO

- I. LAS TASAS SOBRE LAS TELECOMUNICACIONES: NORMATIVA Y PRINCIPAL JURISPRUDENCIA
- II. LA SUJECCIÓN EN EL ITP DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS Y SU ACEPTADA COMPATIBILIDAD CON LAS TASAS POR RESERVA DEL DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO TAL Y COMO SE PRONUNCIA LA STJUE DE 6 DE OCTUBRE DE 2020
- III. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Las tasas ligadas a las telecomunicaciones tienen su amparo en la Directiva de Autorización. A raíz de ello, la Ley General de Telecomunicaciones disciplina varias tasas, entre ellas, una por la reserva del dominio público radioeléctrico. Se trata de debatir la compatibilidad desde el Derecho europeo de esta tasa con la normativa del ITPyAJD que sujeta la constitución de concesiones administrativas. El TJUE se ha pronunciado a favor de la compatibilidad.

CONTENIDO

I. LAS TASAS SOBRE LAS TELECOMUNICACIONES: NORMATIVA Y PRINCIPAL JURISPRUDENCIA

La regulación fiscal de las tasas ligadas a las telecomunicaciones tiene un evidente sustrato europeo, que constituye el marco jurídico básico para el desenvolvimiento de los tributos nacionales que se establezcan. En este sentido, la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009 (Directiva de Autorización), entra también a regular algunos de los aspectos tributarios de tan compleja realidad económica. No podemos olvidar que las empresas objeto de aplicación de la normativa de telecomunicaciones son grandes gigantes económicos que operan en un escenario mundial lleno de fisuras y fugas. Por su parte, los gabinetes de estas son manifiestamente beligerantes ante los Tribunales, consecuencia de que los intereses económicos que se ventilan son altos.

Todo el esfuerzo de la Unión Europea por armonizar el marco normativo –especialmente el fiscal– debe entenderse como muy loable. Como reflexionó la STJUE (Sala Octava) Caso Vodafone Omnitel NV contra Autorita per le Garanzie nelle Comunicazioni, de 18 de julio de 2013 (TJCE/2013/242), ap. 36, "el marco jurídico que garantiza la libertad de suministrar redes y servicios de comunicaciones electrónicas, establecido por la Directiva de Autorización, carecería de eficacia si los Estados miembros pudieran determinar libremente las cargas fiscales que deben soportar las empresas del sector". En los propósitos de armonización también pesan los objetivos de simplificación y creación de un mercado interior de redes y servicios de comunicaciones electrónicas guiado por la libre competencia en sectores que se han ido liberalizando a lo largo de las últimas décadas.

Tal Directiva fue traspuesta en España por Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (BOE núm. 264, de 4 de noviembre de 2003), aunque en la actualidad está vigente la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (BOE núm. 114, de 10/05/2014). Previamente hubo otras normas como la Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones (BOE núm. 99 de 25 de abril de 1998).

Inicialmente, la Ley de 2003, en su art. 49 y Anexo I, trató de reflejar lo dispuesto en la Directiva de Autorización. Este precepto hoy se visualiza en el art. 71 y Anexo I de la Ley de 2014, habiendo correlaciones bastante idénticas. Sendos artículos se refieren a las tasas "gestionadas por la Administración General del Estado" que "serán las recogidas en el anexo I". Hay otras tasas ligadas a las telecomunicaciones o a servicios generales de interés general –tan complejas como litigiosas– en el ámbito local. Nos referimos a las tasas por la "utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario". La cuantificación de éstas se fija como preceptiva en el art. 24.0 c de la Ley de Haciendas Locales (LHL), siendo del 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. Es la única tasa en la que la LHL fija taxativamente la forma de cuantificación, pues en las demás tasas locales sólo estipula principios y límites, residiendo en el poder de ordenanza su concreción, debiendo cuantificarse con relación al hecho imponible gravado.

..//..



Elizabeth Gil García
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

SUMARIO

1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS QUE PERCIBE EL SOCIO A PARTIR DE LA STS DE 17 DE DICIEMBRE DE 2020
2. LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS QUE FACTURA LA SOCIEDAD PROFESIONAL A RAÍZ DE LA STS DE 11 DE DICIEMBRE DE 2020
3. CONCLUSIÓN
4. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En las sentencias del 11 y 17 de diciembre de 2020, el TS determina si existe simulación en el ejercicio de una actividad económica mediante una sociedad profesional, siendo el socio persona física el que presta los servicios y la sociedad la que factura los mismos. Asimismo, y en caso de no apreciarse simulación, habrá de determinarse cómo ha de calificarse el ejercicio de esa actividad profesional a través de una sociedad profesional constituida con el fin de facturar los servicios prestados

CONTENIDO

1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS QUE PERCIBE EL SOCIO A PARTIR DE LA STS DE 17 DE DICIEMBRE DE 2020

1.1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

El 6 de julio de 2001 se constituyó la sociedad profesional "CRGPE", estando participada prácticamente al 100% por una sola persona física que, al mismo tiempo, era administradora y autorizada en las cuentas bancarias de la entidad "ATCAP", siendo esta entidad casi el único cliente de la primera (puesto que las cantidades facturadas a otros clientes resultaban residuales). En efecto, la práctica totalidad de la facturación de "CRGPE" se realizaba a la entidad "ATCAP", estando la exclusividad de los servicios prestados reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre las dos entidades.

El contribuyente presentó autoliquidación por el IRPF en los períodos impositivos 2005, 2006 y 2007 de determinados ingresos y, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras en relación con "CRGPE", presentó declaración complementaria en marzo de 2009 respecto del IRPF del ejercicio 2007 (lo que suponía aumentar sus ingresos y realizar un ingreso complementario).

La Inspección estimó que existía simulación al considerar que "CRGPE" había sido utilizada como una sociedad interpuesta que figuraba como receptora de los servicios prestados por el contribuyente, persona física, y al mismo tiempo prestadora de tales servicios a la entidad "ATCAP". De este modo, la Inspección concluía que los servicios facturados por "CRGPE" a "ATCAP" habían sido directamente realizados por el contribuyente, persona física, por lo que las facturas que "CRGPE" había emitido resultaban ser instrumentos de cobro de una actividad no realizada por ella, sino por su socio mayoritario.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, se presentaron reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) frente a los acuerdos de liquidación y sanción por el IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 del contribuyente persona física, y respecto del acuerdo de liquidación por el concepto de retenciones del IRPF en los períodos 2005, 2006 y 2007 de la entidad "CRGPE".

Se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que emitió su resolución en julio de 2015 y que fue recurrida ante el TEAC, cuya resolución de 8 de septiembre de 2016 estimó parcialmente el citado recurso de alzada. Frente a esta resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

La Audiencia Nacional desestimó dicho recurso en su sentencia de 16 de mayo de 2018 (Rec. nº 945/2016), señalando que, si bien el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales mediante sociedades mercantiles, lo que no ampara es el uso de una sociedad para facturar a otra los servicios que realiza una persona física. En este sentido, señala la AN que el uso de sociedades queda amparado por la normativa tributaria cuando "ello responda a razones económicas válidas". Por tanto, la cuestión que se plantea, añade, no es el ejercicio de una actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino la existencia de una razón económicamente válida, diferente de la meramente tributaria, para utilizar la entidad "CRGPE" (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la sociedad "ATCAP" (de la que también es administrador) los servicios profesionales realizados para la primera y tributar por esos ingresos en el IS, en lugar de hacerlo en el IRPF como rendimientos de actividades económicas.

../..



Irune Suberbiola Garbizu
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea

SUMARIO

1. EL OBJETO DE LITIGIO
2. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTA CATEGORÍA TRIBUTARIA
3. LA UTILIZACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL POR LOS SERVICIOS DE TELEFONÍA (FIJA Y MÓVIL)
4. COMO CONCLUSIÓN
5. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La historia de las tasas por servicios de telefonía ha ido ligada a la misma historia de esta figura tributaria y a los sucesivos cambios que sobre su hecho imponible se han dado, gracias a sucesivas reformas normativas y al impulso de la jurisprudencia patria y europea. En este sentido, las Conclusiones del Abogado General Tanchev resuelven supuestos hasta ahora no examinados ni por la STJUE de 12 de julio de 2012 en el asunto Vodafone España y France Telecom España, ni por las distintas sentencias en las que nuestro Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público municipal en la materia. Estas líneas pretenden ordenar las modificaciones que ha sufrido este tributo y ubicar las aportaciones que, al respecto, suponen estas conclusiones.

CONTENIDO

1. EL OBJETO DE LITIGIO

Las conclusiones objeto de estudio responden a una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo en el marco una interpretación de la Directiva 2002/20/CE, del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), como consecuencia de un litigio entre Orange España SAU, proveedor de servicios de telefonía fija y de acceso a Internet, y el Ayuntamiento de Pamplona, en relación con una tasa impuesta por el uso del dominio público local para instalar infraestructuras que permiten la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas. En concreto, el TS solicita que se dilucide sobre dos cuestiones: por un lado, si dicha tasa está comprendida en el ámbito de aplicación de la directiva referida y, por otro, de ser así, si la forma de cuantificar esa tasa exclusivamente en atención a los ingresos brutos obtenidos anualmente por una empresa por la prestación de determinados servicios de comunicaciones electrónicas es compatible con los artículos 12 y 13 de dicha directiva.

El litigio que suscita ambas cuestiones prejudiciales tiene su origen en la presentación y pago por parte de Orange España de una autoliquidación de la Tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local, en suelo, vuelo y subsuelo, regulada en la Ordenanza fiscal 22/2014, cuyo artículo 6 establece un tipo impositivo del 1,5% sobre los ingresos brutos obtenidos en la ciudad. La operadora solicita la devolución de ingresos indebidos de la cuantía abonada, en el entendimiento de que 1) no es titular de la red a través de la cual presta servicios en el municipio de Pamplona y, por tanto, no es sujeto pasivo a los efectos de esta ordenanza fiscal; y 2) que los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización se oponen a la imposición de una tasa o canon cuantificados exclusivamente en un porcentaje fijo de los ingresos brutos de una empresa. El Ayuntamiento pamplo- nés deniega la solicitud basándose en que la ordenanza sólo determina que debe excluirse del ámbito subjetivo de la tasa a los operadores de telefonía móvil (y no fija, como es el caso) que no sean titulares de la infraestructura por tener derechos de uso, acceso o interconexión a redes ajenas. El recurso interpuesto por Orange España contra la resolución de la Directora de Hacienda del consistorio navarro es desestimado por el juez de lo Contencioso-Administrativo con dos argumentos principales: en primer lugar, que la misma es titular de la red a través de la cual presta servicios y, por lo tanto, no puede ser exonerada del pago de la tasa, y, en segundo lugar, que el sistema de cálculo de dicha tasa es compatible con el artículo 105, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Sin embargo, el recurso de apelación contra su sentencia es estimado parcialmente por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra quien declara que, dado que los servicios de telefonía fija y de acceso a Internet deben considerarse servicios de comunicaciones electrónicas, están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva autorización.

..//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA EXENCIÓN DE LOS FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN EN EL IVA
- III. PRESTACIÓN ÚNICA Y PRESTACIONES DISTINTAS
- IV. LA EXENCIÓN DE LAS AAP Y SU POSIBLE APLICACIÓN AL ASUNTO BLACKROCK (C-231/199)
- IV. EL ASUNTO BLACKROCK (C-231/19)
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El presente estudio analiza la problemática, a efectos del IVA, de una prestación única de servicios de gestión realizada por una plataforma informática a favor de una sociedad de gestión de fondos (exentos y no exentos) y, en particular, si la base imponible de esta prestación puede desglosarse en función del valor de los activos de los fondos.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva del IVA) establece la exención de las operaciones financieras, en cuya letra g) se contempla de forma expresa la exención de las operaciones de gestión de los fondos comunes de inversión. Sin embargo, la gestión de otros fondos que no tienen la consideración de fondos comunes de inversión está sujeta y no exenta.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva del IVA, el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Directiva 77/388/CEE (en adelante, Sexta Directiva) regulaba la citada exención, en esencia, en términos idénticos.

A este respecto, conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, y que deben situarse en el contexto general del sistema común del Impuesto (1).

Asimismo, procede colegir que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el citado precepto se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (2). De ello se deduce que, cuando una prestación de servicios no forma parte de las exenciones previstas por la Directiva del IVA, esa prestación está sujeta al Impuesto, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (3).

En resumen, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por las exenciones del artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA, y atenerse a las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. De este último principio resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, sin correr el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista en dicha disposición (4).

En el presente estudio, analizaremos la sentencia de 2 de julio de 2020, en el asunto BlackRock, C-231/19, EU:C:2020:513, en que se aborda la problemática que comporta la aplicación de la exención contemplada en el precepto anteriormente citado, relativa a la gestión de los fondos comunes de inversión, en el supuesto de unos servicios que se prestan tanto a favor de los fondos comunes de inversión, cuya gestión está exenta, como a favor de otros fondos, cuya gestión no lo está.

../..



Óscar del Amo Galán
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ASUNTOS ACUMULADOS C-55/11, C-57/11 Y C-58/11 VODAFONE (SENTENCIA DE 12 DE JULIO DE 2012)
- III. ASUNTO C-25/13 FRANCE TELECOM (AUTO DE 30 DE ENERO DE 2014)
- IV. ASUNTO C-764/18 ORANGE (SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 2021)
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

Este estudio tiene como objeto analizar el cambio de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con los límites a la normativa nacional sobre la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local en el sector de las telecomunicaciones. Para ello, se analizan dos sentencias que pueden resultar contradictorias: una de 2012 y otra reciente, del pasado mes de enero.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Existen dos tipos de tasas locales: la tasa por la utilización del dominio público local y la tasa por la prestación de servicios públicos o actividades administrativas de carácter local.

En efecto, el artículo 20 del TRLRHL delimita el hecho imponible de las tasas que pueden establecer las entidades locales a través de dos supuestos:

a) Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

b) Prestación de servicios o realización de actividades administrativas en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

— Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

— Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Centrándonos ya en la primera de las dos modalidades de tasa, se pueden exigir tasas tanto por el uso privativo del dominio público, como por el aprovechamiento especial del mismo, en cuanto que exceden del uso común. Así, las Entidades locales pueden exigir la tasa por la ocupación del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local, como puede ser la ocupación del mismo, de forma permanente o temporal, por terrazas de bares o restaurantes, vallas publicitarias, redes de tuberías o cables por empresas explotadoras de servicios de suministros de agua, luz, gas, comunicaciones, etc.

En relación con la determinación del importe de las tasas locales, el artículo 24 del TRLRHL, en su apartado 1, establece tres reglas para la cuantificación del importe de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local:

— Régimen general: se toma como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público.

— Procedimientos de licitación pública: el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

..//..

«Desconocimiento» de una operación entre partes vinculadas al amparo del artículo 9.1 de un Convenio para evitar la doble imposición

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020 (recurso de casación 3000/2018)

J16

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 72, 2021



Néstor Carmona Fernández
Inspector de Hacienda del Estado (exc.)

RESUMEN

Se considera procedente la aplicación del artículo 9 de un convenio sobre doble imposición, que permite corregir los beneficios entre empresas asociadas en condiciones que difieran de las que se acordarían entre sociedades o empresas independientes, determinando su desconocimiento a efectos fiscales, sin necesidad de acudir al procedimiento específico de valoración de operaciones vinculadas, junto con normas generales antiabuso.

CONTENIDO

Un viejo y controvertido asunto: el «desconocimiento» o «disregard» de una operación por invocación del principio de libre competencia. En esta ocasión se añaden matices a soluciones destiladas por sentencias preexistentes del propio TS.

El supuesto de hecho sobre el que se vuelca la decisión en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020 (recurso de casación 3000/2018), por otra parte, no deja de ser recurrente: la adquisición apalancada de un paquete de acciones de determinadas entidades extranjeras cargadas de pérdidas, pertenecientes al grupo, por parte de una entidad española, recibiendo un préstamo ad hoc, procedente también del grupo multinacional, generando en consecuencia tanto unos costes financieros voluminosos como una provisión por depreciación de la cartera de gran magnitud.

Sobre el primero de los dos extremos, que fue objeto de procedimiento separado (el rechazo de la deducibilidad de los gastos financieros por medio de un expediente de fraude de ley), se pronunció ya en términos favorables una sentencia del propio Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016, ratificando la regularización administrativa y entendiendo no justificada la cadena de operaciones antes referida.

El segundo de los aspectos de la liquidación, el rechazo a la provisión por depreciación de las acciones adquiridas, que toma como pie la norma bilateral sobre empresas asociadas aplicable al caso —el artículo 9 del convenio hispano francés sobre doble imposición— es la materia de este litigio.

No cabe sino remitirse al texto de la sentencia donde se describe en detalle el entramado de operaciones y entidades implicadas en el complejo diseño de las transacciones, respecto de las cuales, y ése es el detonante de la regularización, no se conoce otra apreciable razón de ser que la fiscal.

En cualquier caso, antes de entrar en consideraciones referidas específicamente a la decisión del Tribunal Supremo, quizá convengan unas pocas palabras de puesta en situación.

Existe determinada variable dentro de los diferentes principios rectores en materia de vinculación fiscal, muy próxima al campo de las medidas correctoras contra conductas abusivas.

Se trata de las acciones de delineamiento de operaciones y de posible recharacterización de su naturaleza, a efectos de la valoración en materia de precios de transferencia, e incluso de un hipotético desconocimiento de una determinada operación vinculada cuando concurren determinadas circunstancias excepcionales previstas en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (elemento interpretativo tanto en cuanto «apéndice» de los Comentarios al artículo 9 de los tratados bilaterales sobre doble imposición, como por la invocación expresa de las mismas que se efectúa en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Las Directrices de Precios de Transferencia ya en su viejo formato, en sus apartados 1.36 y ss. se pronuncian sobre la identificación de las operaciones realizadas y su posible recharacterización e incluso su hipotético no reconocimiento (1.64 y ss., como desde 2017 ahora lo hacen en los epígrafes 1122 y ss.), al amparo del principio de plena competencia.

Dicha capacidad de desconocimiento o ignorancia de una operación, derivada de la aplicación del principio de libre competencia, pudiera, aunque se ha discutido, encontrar amparo ya en la Ley del Impuesto sobre Sociedades desde diciembre de 2006 (con apoyo en la existencia de una norma bilateral y en las Directrices, incluso voluntariamente invocadas por la Ley), como lo hace de manera más explícita bajo la vigente Ley 27/2014, y su Reglamento de desarrollo, en que, junto a la invocación del componente interpretativo de las Directrices (llamada explícita que efectúan ambas leyes en su preámbulo), se afirma que las facultades de comprobación de la Administración no quedan restringidas al entorno valorativo que se puede alcanzar en la regularización tributaria.

..//..

Tributación de la opción de compra

Sentencia del Tribunal Supremo 459/2020, de 18 de mayo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, en recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) número 5332/2017

J17



Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 72, 2021

Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES DE HECHO
- II. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y FALLO

RESUMEN

El Tribunal Supremo establece el criterio de que la concesión del derecho de opción de compra supone una alteración patrimonial que se califica como ganancia patrimonial. Al carecer de periodo de generación se integra en la parte general de la base imponible (criterio reiterado en las STS de 7 y 8 de septiembre de 2020 —no 1140 y 1141/2020— que se citan en este comentario).

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES DE HECHO

La tributación de la concesión de una opción de compra (por un importe independiente del precio o deducible con posterioridad del precio de la compraventa, si ésta llegara a realizarse) ha sido considerada por la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT), al menos desde 2008, como una ganancia patrimonial integrable en la base imponible general del IRPF. Y ello porque, al tratarse de una operación con sustantividad propia e independiente de la posible operación posterior, si se produce el ejercicio de la opción, carece de periodo de generación y por tanto es renta general en ejercicio de su obtención.

Esta posición constante de la DGT no ha sido compartida de forma unánime por los Tribunales Superiores de Justicia al resolver los recursos planteados por los contribuyentes. En ellos se ha alegado desde la inexistencia de ganancia patrimonial en el momento de la concesión (no existiría hasta el momento del ejercicio de la misma) hasta, más frecuentemente, la integración de la ganancia patrimonial que esta opción supone en la base imponible especial, y por tanto tributable a los tipos correspondientes actualmente a la renta del ahorro. Y ello porque se vincula la opción al bien sobre el cual se establece la misma, y este sí que tiene un periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente.

En el presente caso (STS 459/2020, de 18 de mayo, recurso de casación 5332/2017), el recurso se presenta por la Abogacía del Estado contra una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana (TSJCV) que se posiciona en el sentido de entender que la opción concedida debe integrarse en la base imponible especial. Los hechos del litigio son, resumidamente, los siguientes:

La Administración Tributaria practicó liquidaciones por el IRPF de 2006 a dos contribuyentes, incorporando la ganancia patrimonial derivada de la concesión de una opción de compra, al considerar que la misma supone la transmisión de un derecho real de contenido económico que había generado en los obligados tributarios la obtención de una renta que debía tributar en el impuesto personal, en la parte general de la base imponible. Asimismo, notificó los acuerdos sancionadores asociados a las mencionadas liquidaciones.

Los contribuyentes presentaron reclamaciones ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (TEARCV) que las desestimó mediante resoluciones de 26 de febrero de 2013 (tanto las relativas a las liquidaciones como a los acuerdos de sanción acumulados a ellas), confirmando lo actuado por la AEAT.

Contra estas resoluciones interpusieron los contribuyentes recurso contencioso administrativo alegando, como único motivo de impugnación, que los ingresos originados por la concesión de un derecho de opción de compra sobre un inmueble deben calificarse como una ganancia patrimonial a integrar en la parte especial de la base imponible, de conformidad con los artículos 31.1 y 40.1 del RD legislativo 3/2004.

El TSJCV estimó el recurso, anulando tanto las liquidaciones como los acuerdos sancionadores, y condenando en costas a la Administración demandada. En el apartado de fundamentos expondremos los criterios utilizados por el TSJCV para dictar la sentencia estimatoria.

Notificada esta sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito preparando recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV que, por auto de 20 de septiembre de 2017 lo tuvo por preparado con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ambas comparecieron dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.



Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

SUMARIO

- I. ANTECEDENTES DE HECHO
- II. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y FALLO
- III. COMENTARIO FINAL

RESUMEN

El Tribunal Supremo considera —de acuerdo con la normativa del IRPF— como rendimientos íntegros del trabajo, la cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones, en el ejercicio en que este se produce. Y entiende que el hecho de que el artículo 51.6 LIRPF guarde silencio respecto de los supuestos en los que, pudiendo hacerlo, el partícipe no redujo de la base imponible del impuesto cuando efectuó las aportaciones al plan, no autoriza a concluir que tal reducción ya no pueda llevarse a cabo posteriormente en el momento de recibir el rescate, ya que supondría una doble imposición no querida por la ley.

CONTENIDO

I. ANTECEDENTES DE HECHO

El recurso de casación de la Sentencia del Tribunal Supremo 1457/2020, de 5 de noviembre (recurso 1047/2018) tiene por objeto una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 22 de noviembre de 2017, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don F. contra el acuerdo del TEAR de fecha 21/10/2016 sobre IRPF del ejercicio de año 2012.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, son los siguientes:

Como finalización de un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos iniciado en 2014, la administración de la AEAT de Santiago de Compostela emitió liquidación provisional con una deuda de 7.710,42 euros (7.446,23 cuota + 264,19 intereses de demora), al considerar incorrectamente declarados los rendimientos del trabajo personal derivado del rescate de un plan de pensiones. Con posteridad, en septiembre de 2014, emitió acuerdo de imposición de sanción por importe de 3.723,11 euros.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (TEARG), en 21 de octubre de 2016, resolvió de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por don F. frente a la liquidación provisional y al acuerdo de imposición de sanción por el IRPF 2012. Acordó estimar la reclamación contra la sanción y desestimar la instada frente a la liquidación provisional, al considerar que no era posible, como pretendía D. F., minorar los rendimientos del trabajo derivados del rescate de un plan de pensiones en la cuantía de las aportaciones al plan que no habían sido objeto de deducción, en ejercicios anteriores, en la base imponible general del IRPF.

El TEARG manifiesta la coincidencia de este criterio con lo señalado por la Dirección General de Tributos (DGT) que, tras reconocer que «al rescatarse la totalidad de los derechos económicos de los mismos se podría producir una situación de doble imposición respecto a las aportaciones/contribuciones realizadas a dichos planes de pensiones en los años 2005, 2006 y 2007, ya que el origen de los fondos con los que se realizaron las mismas probablemente fueron rentas integradas en sus declaraciones de impuestos sobre la renta» (consulta V1969-13, de 11-06-2013), concluye que «las prestaciones percibidas de planes de pensiones serán objeto de integración en su totalidad en la base imponible del perceptor, con el carácter de rendimientos de trabajo, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías de las aportaciones que pudieran no haberse reducido en la base imponible en ejercicios anteriores, como dispone el transcrito artículo 51.6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (consulta V1598-2010, de 14-07-2010).

Frente al citado acuerdo, la representación procesal D. F. interpuso recurso contencioso-administrativo el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (TSJG), que lo desestimó sustentándose en los siguientes razonamientos:

— Que la resolución del TEAC en su vertiente formal está debidamente motivada a partir de la transcripción de los preceptos legales que estima de aplicación, complementada con el criterio idéntico de la DGT.

..//..

La base imponible del ITP y AJD en la dación en pago

Sentencia nº 149/2019, de 7 de febrero, del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo (recurso 5008/2017)

J19

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 72, 2021



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RESUMEN DEL CONTENIDO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
- III. COMENTARIOS
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

Se establece por la citada Sentencia del Tribunal Supremo que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TR de la Ley del ITPyAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, se fijará en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Como conocen sobradamente los lectores de esta sección relativa a la imposición patrimonial, se suelen analizar y comentar las resoluciones más recientes para mantener al día toda la doctrina judicial, administrativa y científica sobre los impuestos que gravan el patrimonio, pero en este caso, se trata de una Sentencia del Tribunal Supremo (STS no 149/2019, de 7 de febrero, recurso 5008/2017), que en su momento —febrero de 2019— no tuvo gran repercusión, por referirse a las consecuencias de la crisis económica anterior, ahora, al darse una nueva crisis económica, que pudiera ser que tenga consecuencias similares sobre la vivienda que la anterior, parece oportuno, comentar esta sentencia, con objeto de analizar la jurisprudencia del TS sobre las daciones en pago.

En efecto, entre los remedios utilizados por el Estado para paliar la crisis del 2008, en cuanto a los titulares de viviendas y otros inmuebles afectados por créditos o préstamos hipotecarios, que devinieron inasumibles para los obligados a satisfacerlos tras la crisis inmobiliaria y financiera que se desató en todo el mundo tras los problemas de algunas entidades financieras, se recurrió a las operaciones de «dación en pago de deudas» como forma de que los prestatarios se liberasen de las obligaciones que no podían cumplir en la financiación de dichos bienes y, también, para que los bancos pudieran excluir de sus balances a los préstamos o créditos incobrables que lastraban gravemente sus balances y sus cuentas de resultados.

Según la propia sentencia que se comenta, la «dación en pago» no es asimilable al contrato de compraventa —aunque se apliquen analógicamente algunos artículos de dicho contrato a la dación— ni, tampoco, al de cesión de bienes a los acreedores en pago de sus deudas, sino que, en la «dación en pago» el acreedor acepta recibir del deudor determinados bienes de su propiedad, cuyo dominio pleno se le transmite para aplicarlo a la extinción total del crédito, actuando este crédito con igual función que el precio en la compraventa.

Además, refuerza la delimitación de este tipo de contratos el TS, al transcribir la definición de este contrato con lo recogido —si bien referida al supuesto de la vivienda habitual— en el Anexo del Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual, en el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE núm. 60, de 10 de marzo de 2012) en cuya virtud, la «dación en pago» de la vivienda habitual es una de las medidas sustitutivas de la ejecución hipotecaria y «supondrá la cancelación total de la deuda garantizada con hipoteca y de las responsabilidades personales del deudor y de terceros frente a la entidad por razón de la misma deuda».

../..

No es sujeto pasivo del Impuesto sobre el patrimonio el accionista de una entidad alemana con bienes inmuebles radicados en España

J20

Diario LA LEY, nº 9805, de 8 de marzo de 2021



**Tribunal Superior Justicia Islas Baleares
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 621/2020, 3 diciembre
Rec. 45/2019**

CONTENIDO

Un accionista de una mercantil alemana, que es la titular de las participaciones sociales de una mercantil española, que está constituida en más del 50% de su capital social en bienes inmuebles sitos en España, no basta para entender que el accionista es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio.

La titular de las acciones de la mercantil española no es el accionista, persona física, sino sociedad alemana frente a la que la persona física posee sus derechos por su condición de accionista; y además, las acciones societarias no son realizables en España, porque esa sociedad no es española, sino alemana y las acciones tienen la consideración de bienes muebles radicados fuera de España.

Siendo esta la situación, conforme al artículo 5. Uno b) de LIP no concurre el hecho imponible para que nazca el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio.

Yerra la Administración al sostener que solo por el hecho de estar la sociedad española constituida en más del 50% por inmuebles situados en España y estar participada íntegramente por la mercantil alemana de la que es accionista el recurrente, indirectamente esa sociedad sería propietaria de los bienes inmuebles radicados en España, de forma que por la titularidad de esas acciones, el recurrente es sujeto pasivo del impuesto sobre el Patrimonio, por causa de la ubicación de los inmuebles.

El hecho imponible se fundamenta por la titularidad de unas participaciones sociales de una mercantil alemana, que confieren al titular de aquellas la condición de socio de la mercantil, por ser esas participaciones los vehículos de otorgamiento de determinados derechos a sus titulares, y por ello, solo sujetas a tributación por el concepto de Impuesto sobre Patrimonio en el caso de que puedan ejercitarse tales derechos o hayan de cumplirse en territorio español.

Sólo es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio respecto de bienes y derechos quien con arreglo al artículo 5. Uno b) del Impuesto sea titular de bienes y derechos situados en España, que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, siempre que conforme indica el CDII esa sociedad esté constituida por capital integrado por inmuebles situados en España en más del 50%.



Joan Pagès i Galtés
Catedrático de Derecho Financiero (URV)
Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)

SUMARIO

1. Introducción.
2. La declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU.
3. La doctrina interpretativa dictada por el TS.
4. La cuestión de interés casacional relativa a los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad.
5. Esquema de la doctrina sentada por el TS en 2020 respecto a los efectos temporales de la STC 59/2017.
6. Resumen de la doctrina jurisprudencial sobre la revisión de actos tributarios firmes a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho.
7. La devolución de ingresos indebidos en el marco del procedimiento de nulidad de pleno derecho.
8. El supuesto de nulidad de la letra g) del art. 217.1 LGT
9. Otros supuestos de nulidad.
10. Conclusiones.
11. Bibliografía.

RESUMEN

El Tribunal Supremo ha dictado en fecha de 18 de mayo de 2020 tres Sentencias en las que resuelve la cuestión relativa a los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad sobre determinados preceptos del IIVTNU efectuada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, resolviendo que tiene meros efectos ex nunc, cosa por la cual no afectará a las situaciones que a la fecha de la publicación de la declaración de inconstitucionalidad hubieran devenido firmes en vía administrativa. Así mismo sienta doctrina sobre la devolución de ingresos indebidos y las causas de nulidad. En el presente trabajo practicamos un análisis crítico del criterio mantenido en las referidas Sentencias del Tribunal Supremo

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Desde la instauración en 1919 del usualmente denominado impuesto municipal de plusvalía hasta la entrada en vigor de la LRHL de 1988 la determinación del incremento de valor como elemento integrante de su hecho y base imponible había generado muchos problemas, pero todos esencialmente eran de adecuación de las Ordenanzas fiscales a la ley. En cambio, tras la entrada en vigor de la citada LRHL, los principales problemas que se han presentado son de adecuación de la ley a la Constitución.

Tanto ello es así, que en 2017 el Tribunal Constitucional dictó doctrina declarando la inconstitucionalidad de sujetar a gravamen incrementos de valor inexistentes y, paralelamente, la inconstitucionalidad de negar al interesado el derecho a probar que no han existido tales incrementos. Se da empero la circunstancia que esta declaración de inconstitucionalidad generó no pocas dudas, entre las que destacaremos la concreción de los efectos temporales de semejante declaración de inconstitucionalidad.

En 2019, el TC dictó otra sentencia que resuelve determinada cuestión al declarar la inconstitucionalidad de que la cuota tributaria sea superior al incremento de valor real y, a la vez, precisar que los efectos de esta declaración son meramente prospectivos. Pero aún así todavía todavía persistía la duda relativa a los efectos temporales del cuerpo de Sentencias del TC dictadas en 2017.

Se trata éste de un tema de suma importancia teórica y práctica. Desde una perspectiva teórica exige pronunciarse sobre si la declaración de inconstitucionalidad de las normas tiene ordinariamente efectos retroactivos o, por contra, sus efectos ordinarios son meramente prospectivos. Desde una perspectiva práctica, la consecuencia de semejante cuestión teórica se centra en si el derecho a la devolución de lo pagado por el impuesto con motivo de la declaración de inconstitucionalidad se extiende a todos los actos de gravamen acontecidos desde que se empezó a exigir o bien se limita a los actos de gravamen que a la fecha de la publicación de la Sentencia declarativa de la inconstitucionalidad aún no habían adquirido firmeza.

../..



Benjamín Górriz Gómez
Juez sustituto

SUMARIO

- I. Hechos
- II. STS de 9 de diciembre de 2020 (rec. casación 6386/2017)
- III. Doctrina jurisprudencial
- IV. Aplicación al caso

RESUMEN

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2020 (Sec. 2ª, rec. casación 6386/2017, ponente D. Jesús Cudero Blas), considera que la aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto, tiene carácter confiscatorio.

CONTENIDO

I. Hechos

La mercantil recurrente compró, mediante escritura pública en 1998, una finca por importe de 52.000.000 pesetas (312.526,29 euros) y la vendió, también en documento público en 2014, por 330.000 euros.

De los anteriores valores resulta un incremento de valor de 17.473,71 euros y la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, calculada conforme a lo dispuesto en los arts. 107 y 110 de la Ley de Haciendas Locales y en la Ordenanza Fiscal correspondiente, ascendió a 76.847,76 euros.

II. STS de 9 de diciembre de 2020 (rec. casación 6386/2017)

La STS que se reseña recuerda lo dicho por el Tribunal Constitucional en su STC 126/2019, de 31 de octubre:

«(...) es importante no olvidar (...) que "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, "en un resultado obviamente confiscatorio" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

(...) "En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente"».

Considera la STS que la conclusión obtenida por la STC es que «el artículo 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales era inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente en la parte que excede del beneficio realmente obtenido».

.../...

Tributación por IVA en supuestos de cesión de vehículos a empleados que residen en un Estado miembro distinto del que trabajan

J23

Diario LA LEY, nº 9807, de 10 de marzo de 2021



Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Primera
Sentencia 20 enero 2021
Asunto C-288/2019

RESUMEN

Exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva de IVA de la cesión de un vehículo por un empleador a su empleado; la operación no constituye una prestación de servicios a título oneroso, salvo que el empleado disponga permanentemente del derecho a usar el vehículo para fines privados y a excluir de él a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado de más de 30 días.

CONTENIDO

Exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva de IVA de la cesión de un vehículo por un empleador a su empleado, porque la operación no constituye una prestación de servicios a título oneroso, salvo que el empleado disponga permanentemente del derecho a usar el vehículo para fines privados y a excluir de él a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado de más de 30 días.

Esta es la conclusión a la que llega el TJUE poniendo el acento en la doble circunstancia de que la cesión del vehículo no haya sido objeto de un contrato separado del contrato de trabajo, y que la duración del arrendamiento no esté delimitada con precisión en el tiempo, sino que dependa de la existencia de la relación laboral, siempre que sea superior 30 días.

Surge el conflicto porque la empresa estaba sujeta al régimen fiscal simplificado en Luxemburgo, en el marco del cual no podía ejercer, respecto de los años objeto del procedimiento principal, el derecho a deducir el impuesto soportado por el vehículo cedido a un colaborador sin contraprestación.

El TJUE considera que una operación asimilada a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, no puede constituir un «arrendamiento de un medio de transporte» en el sentido del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva. Y explica la sentencia que el concepto de «arrendamiento de un medio de transporte» en el sentido del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que se debe interpretar de manera uniforme en el territorio de la Unión, con independencia de las calificaciones utilizadas en los Estados miembros.

Y ello porque, tal y como expresa el Abogado General, los bienes no han originado un derecho a la deducción del IVA soportado, y ello impide asimilar el supuesto a la prestación so pena que de entenderlo de otro modo desvirtuaría el efecto útil del requisito relativo a la deducción del impuesto soportado.



Miguel Alonso Gil
Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles
Profesor asociado Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Consideraciones previas.
- III. La comprobación una vez finalizada la construcción, instalación u obra.
- IV. Conclusiones y propuesta de lege ferenda.
- V. Bibliografía.

RESUMEN

Este estudio tiene por objeto analizar la comprobación de la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sobre la base de la jurisprudencia más reciente dictada por el Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este impuesto e incluye alguna propuesta de reforma para intentar mejorar su regulación vigente.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El art. 103.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (en adelante, TRLRHL) dispone que: "una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". La Ley 50/1998, de 30 de diciembre realizó una modificación escasamente relevante al sustituir el término "a la vista" por la de "una vez finalizada", por lo que su texto no se ha modificado sustancialmente desde la aprobación de la Ley reguladora de las Haciendas locales de 1988.

Como veremos inmediatamente resulta complejo realizar una interpretación armónica de las distintas categorías jurídicas que componen este artículo. Por ello, primero, las abordaremos separadamente, y después trataremos de relacionarlas para conformar la naturaleza y el contenido de la comprobación en esta fase de la aplicación del tributo. Así, analizaremos cuándo se entiende finalizada la construcción, instalación u obra, la naturaleza de la comprobación, la polémica sobre la inclusión en la liquidación definitiva de partidas no incorporadas en la liquidación provisional a cuenta, la naturaleza jurídica de la liquidación una vez finalizada la construcción, instalación y obra, la imposibilidad de utilizar índices o módulos para determinar la liquidación en esta fase de aplicación del tributo y, por último, el reintegro de la liquidación provisional a cuenta cuando la construcción, instalación u obra no se realiza o se ejecuta parcialmente.

El examen de las cuestiones enunciadas requiere previamente que nos posicionemos sobre, al menos, tres cuestiones polémicas que nos servirán para contextualizar el objeto de nuestro estudio: el establecimiento de la autoliquidación en la gestión de este impuesto, la configuración legal de su base imponible, y la comprobación del parámetro de cuantificación de la liquidación provisional a cuenta. Por último, concluiremos con alguna propuesta de Lege ferenda con el objetivo de intentar mejorar la regulación vigente y reducir su conflictividad.

II. CONSIDERACIONES PREVIAS

1. La autoliquidación del ICIO

El art. 103.4 del TRLRHL recoge que "los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación". La aplicación concordada de los apartados primero y cuarto del citado artículo suscita una polémica doctrinal y jurisprudencial con consecuencias prácticas relevantes tanto en el ámbito de aplicación del tributo como en el sancionador.

Un sector de la doctrina considera ilegal el establecimiento del deber de autoliquidar en el momento de la finalización de las obras e interpreta que la autoliquidación recogida en el art. 103.4 del TRLRHL únicamente puede exigirse en la fase de liquidación provisional a cuenta.

Si se mantiene que la comprobación constituye un deber que excluye la obligación de autoliquidar tras la finalización de la obra, la liquidación aprobada por la Administración tributaria, tras la correspondiente comprobación, no resultará sancionable, dado que al no incumplir el sujeto pasivo ninguna obligación tributaria no se producirá el elemento objetivo del tipo infractor, ni serán exigibles intereses de demora cuando se apruebe la liquidación definitiva. Otra posición doctrinal, que compartimos, mantiene el criterio opuesto y considera viable el establecimiento del régimen de autoliquidación en esta fase de gestión del tributo.

../..



Irene Rovira Ferrer
Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

SUMARIO

1. Introducción
2. El posicionamiento del TS
3. Consideraciones respecto a la doctrina establecida
4. Consecuencias de la STS 1651/ 2020
5. Conclusiones

RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es el análisis de la STS 1651/2020, de 3 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (Rec. núm. 7763/2019), la cual ha declarado improcedente el criterio que venía sosteniendo la Administración tributaria al considerar que el cobro de los intereses de demora abonados por la misma a consecuencia de la devolución de ingresos indebidos constituía una ganancia patrimonial gravada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, tras precisar y analizar su contenido, se determinarán las consecuencias que conlleva la mencionada Sentencia, acabando por defender la no sujeción de cualquier indemnización que se limite a compensar los daños y perjuicios causados como la forma más conveniente de proceder.

CONTENIDO

1. Introducción

La STS 1651/ 2020, de 3 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (Rec. núm. 7763/2019), ha declarado improcedente el criterio mantenido hasta el momento por la Administración tributaria al considerar que el cobro de los intereses de demora abonados por la misma a consecuencia de una devolución de ingresos indebidos constituía una ganancia patrimonial objeto de gravamen a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

La obligación de la Administración de abonar tales intereses viene reconocida en el art. 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al requerir que, con la devolución de los ingresos indebidos y sin necesidad de que los obligados tributarios lo soliciten, abone el interés de demora previsto en el art. 26 de la LGT (donde se regula el que deberán pagar tanto los obligados tributarios como la Administración) por el tiempo transcurrido entre la fecha del pago indebido hasta el día en el que se ordene el pago de la devolución.

En concreto, el posicionamiento que hasta ahora defendía la Administración partía de su tradicional distinción entre de los intereses de carácter remuneratorio y los de naturaleza indemnizatoria a la hora de determinar su tributación en el IRPF. Así, por lo que respecta a los primeros, los define como una "contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes", por lo que entiende que deben tributar como rendimientos del capital mobiliario. Por su parte, considera que los indemnizatorios son los que "tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento" (es decir, "devolver el estado de las cosas a su situación inicial"), los cuales, al no estar expresamente exentos ni previstos como rendimientos, venía calificando como ganancias patrimoniales sometidas a imposición.

Al respecto, justificaba la calificación de estos últimos con base en la definición de las ganancias y pérdidas patrimoniales contenida en el art. 33 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 (LIRPF), donde se conceptualizan como "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Por consiguiente, considerando que el cobro los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos implica una incorporación de dinero en el patrimonio del contribuyente que los recibe (materializándose una alteración) y que los mismos no están exentos ni calificados como rendimientos por la LIRPF, concluía que su percepción debía tributar como una ganancia patrimonial, la cual, al no ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, debía cuantificarse en el importe percibido por tal concepto e integrarse en la base imponible del ahorro [arts. 34.1.b) y 49.1.b) de la LIRPF]. Asimismo, por lo que respecta a su imputación, acudía a la regla general del art. 14.1.c) de la LIRPF (que prevé que las ganancias y pérdidas patrimoniales "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial"), concretando que debían imputarse al período en el que el que su pago se reconocía ("es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono").

..//..



Antonio Victoria Sánchez
Licenciado en Derecho

RESUMEN

El presente artículo, así como cualesquiera opiniones o puntos de vista contenidos en él, son puramente personales del autor y no reflejan ni comprometen, por tanto, la opinión o la posición de ninguna institución o entidad

Finalizado el segundo semestre del año 2020 procedemos a un análisis de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con el IVA a lo largo de dicho período. En el presente trabajo se ofrece un resumen sintético de cada uno de esos pronunciamientos, evitando valoraciones críticas. Para ello, en relación con cada sentencia se expone primero (en negrita) el criterio del TJUE y se explican a continuación de forma sucinta las circunstancias fácticas del caso y los argumentos del TJUE. Finalmente, se incluye en algunos casos un breve comentario en relación con el asunto de que se trate.

Las sentencias se comentan por bloques temáticos (así, por ejemplo, «hecho imponible», «exenciones», entre otros), dentro de los cuales se ha seguido un orden cronológico. La mención de los preceptos específicos de la Directiva del IVA (1) se ha omitido, dado el carácter de «resumen» del presente análisis, salvo cuando dicha mención resultaba absolutamente necesaria (2). En total se comentan a continuación 28 pronunciamientos del TJUE.

CONTENIDO

A) HECHO IMPONIBLE

Cabinet de avocat UR (TJUE 16-7-2020, asunto C-424/19).

Los servicios prestados por abogados están sujetos al IVA.

En este asunto se han planteado dos cuestiones. La primera, de carácter sustantivo, es si los servicios prestados por abogados están sujetos al IVA. El TJUE ha contestado que los abogados son empresarios o profesionales a efectos del IVA y por lo tanto los servicios por ellos prestados están sujetos al impuesto.

La segunda era de carácter procesal. Se refería al hecho de que un tribunal rumano había concluido, en relación con una disputa sometida a su conocimiento, que los servicios prestados por abogados no están sujetos al IVA. Dicha sentencia había adquirido fuerza de cosa juzgada, y la cuestión era si debía respetarse la fuerza de cosa juzgada, aun cuando el criterio sentado era contrario al derecho de la UE. El TJUE ha indicado, en relación con esta cuestión, que:

«Si el derecho nacional permite **ignorar la fuerza de cosa juzgada** de una sentencia cuando esta contraviene el derecho nacional, el mismo criterio debe aplicarse cuando la sentencia contraviene el derecho de la UE.

«Cuando dicha **posibilidad no exista**, debe respetarse la fuerza de cosa

Sandra González de Lara Mingo
Magistrada de la Audiencia Nacional
Especialista en lo contencioso-administrativo

SUMARIO

- I. Breve introducción
- II. Recurso de Casación y auto de admisión
- III. Respuesta del Tribunal Supremo
- IV. Voto particular

RESUMEN

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente dos sentencias, una el 19 de noviembre de 2020 y otra el 22 de diciembre de 2020, donde ha fijado una doctrina clara y nítida sobre la ejecución de sentencias judiciales firmes en los casos en los que se ordena la retroacción de actuaciones, en el ámbito tributario, precisando que las reglas que disciplinan la ejecución de las resoluciones administrativas no son trasladables a la ejecución de sentencias.

CONTENIDO

I. Breve introducción

El Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de noviembre de 2020 (RCA/1681/2018; ECLI:ES:TS:2020:3960) analiza un supuesto en el que se tiene en consideración los siguientes hechos:

1º.- Una contribuyente obtuvo una primera sentencia favorable en la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo que había interpuesto contra un acuerdo de derivación de responsabilidad ordenándose la retroacción de las actuaciones hasta el «dictado del acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad».

2º.- La referida sentencia fue notificada al Ayuntamiento de Lugo el 29 de febrero de 2014 y tuvo entrada en las Oficinas Municipales el día 8 de abril de 2014.

3º.- Posteriormente, la administración tributaria dictó propuesta de inicio de un segundo expediente el 6 de junio de 2014, resolución que fue notificado el día 8 de julio de 2014. El procedimiento concluyó con la resolución de derivación de responsabilidad fue notificada el 20 de noviembre de 2014.

4º.- Contra esa resolución la contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAM de Lugo, que fue desestimada, y, contra la desestimación se formuló recurso contencioso-administrativo n.º 198/2016 ante el Juzgado de lo Contencioso n.º 1 de Lugo, que dictó sentencia el 30 de junio de 2017, acogiendo la caducidad del expediente aducida por la contribuyente.

5º.- Interpuesto por el Ayuntamiento de Lugo recurso de apelación ante el TSJ Galicia, éste dictó la sentencia revocando la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Lugo, dicha sentencia, en lo que aquí interesa, rechazó la caducidad del expediente.

II. Recurso de Casación y auto de admisión

El recurso de casación preparado por la contribuyente identificó como infringidas las siguientes normas:

— Los artículos 24.1 y 118 de la Constitución Española [«CE»], el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial [«LOPJ»], y los artículos 103 y 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con respecto a la ejecución de la sentencia en sus propios términos.

— El artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»]; el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio [«RGR»], así como por analogía el artículo 66 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo [«RGRVA»], y el artículo 150 LGT, todos ellos en relación con la caducidad del expediente administrativo.

— Finalmente, el artículo 24 CE sobre el derecho de defensa.

../..



Sandra González de Lara Mingo
Magistrada de la Audiencia Nacional
Especialista en lo contencioso-administrativo

SUMARIO

- I. Breve introducción
- II. Recurso de Casación y auto de admisión
- III. Respuesta del Tribunal Supremo
- IV. Otras cuestiones pendientes de resolver

RESUMEN

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente la sentencia de 9 de mayo de 2020 en la que analiza si los órganos judiciales con ocasión de dictar sentencia en los recursos contencioso-administrativo de que conozcan contra las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativo que estiman parcialmente y ordenen la retroacción de actuaciones, deben resolver sobre las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria.

CONTENIDO

I. Breve introducción

El Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de mayo de 2020 (RCA/6242/2017; ECLI:ES:TS:2020:1276) revisaba la sentencia del Tribunal a quo pronunciada el 26 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 8/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia, que, a su vez, había estimado en parte dos reclamaciones acumuladas, la primera dirigida contra una liquidación girada en concepto de IVA, y la segunda contra la sanción.

La sentencia denegó a la demandante en la instancia —con fundamento expreso en la conocida como doctrina del « tiro único »—, cualquier pronunciamiento sobre el resto de las pretensiones o cuestiones de fondo rechazadas por el TEARM en relación con el acuerdo de liquidación y el sancionador recurridos, y oportunamente planteadas en el recurso contencioso-administrativo, dado que —según la Sala de instancia— (i) las liquidaciones impugnadas habían sido anuladas por el TEARM y, por lo tanto no existían, y (ii) en definitiva, las cuestiones que se suscitaban estaban dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pudieran girarse por el órgano de inspección, de modo que sería, cuando el órgano de inspección girase esas liquidaciones, cuando podría en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas.

II. Recurso de Casación y auto de admisión

El recurso de casación preparado por el contribuyente identificó como normas infringidas los artículos (i) 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa [«RVA»]; (ii) 241.ter.2 y 8 LGT —sic— y 68.1 y 2 RVA; (iii) 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], así como la STS de 13 de octubre de 2015 (casación 30/2013; ES:TS:2015:4186); y (iv) 249 LGT y 19.1, 25.1 y 67.1 LJCA y 24 de la Constitución [«CE»].

La doctrina del « tiro único » está claramente superada

El recurso de casación fue admitido por auto de 5 de enero de 2018 (RCA 6242/2017; ECLI:ES:TS:2018:731A), dicho auto precisaba que la cuestión que revestía interés casacional para la formación de la jurisprudencia consistía en:

«Determinar en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria».

..//..



Javier Latorre Beltrán
Magistrado

SUMARIO

- 1.- INTRODUCCIÓN
- 2.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO EN MATERIA DE PLUSVALÍA.
 - 2.1.- LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1 Y 107.2 DEL TRLHL, ¿ES TOTAL O PARCIAL?
 - 2.2.- ¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE PROBAR LA INEXISTENCIA DE PLUSVALÍA? ¿QUÉ MEDIOS DE PRUEBA RESULTAN IDÓNEOS?
 - 2.3.- ¿ES POSIBLE APLICAR UN MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU DISTINTO DEL CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 107 DE LA LHL?
 - 2.4.- ¿ES POSIBLE ACTUALIZAR EL VALOR ADQUISICIÓN DEL TERRENO CONFORME AL IPC?
 - 2.5.- LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN SOPORTADOS CON POSTERIORIDAD A LA ADQUISICIÓN DE UN TERRENO CUYA POSTERIOR ENAJENACIÓN DETERMINA EL HECHO IMPONIBLE, ¿DEBEN CONSIDERARSE JUNTO CON EL ORIGINARIO VALOR DE ADQUISICIÓN?
 - 2.6.- MANUEL NO INTERPUSO EL RECURSO POTESTATIVO DE REPOSICIÓN REGULADO EN EL ARTÍCULO 14.2 DEL TRLHL. AL DARSE CUENTA DE QUE PAGÓ UNA LIQUIDACIÓN EN CONCEPTO DE PLUSVALÍA SIN QUE SE HUBIESE REALIZADO EL HECHO IMPONIBLE, PROCEDIÓ A IMPUGNARLA. ¿PUEDE INADMITIRSE EL RECURSO JUDICIAL POR NO HABER INTERPUESTO MANUEL EL PRECEPTIVO RECURSO DEL ARTÍCULO 14.2 DEL TRLHL?
 - 2.7.- ¿A QUÉ CAUCE PROCEDIMENTAL DEBE AJUSTARSE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS CUANDO SE RECURRE UNA LIQUIDACIÓN FIRME GIRADA EN CONCEPTO DE IIVTNU?
 - 2.8.- MANUEL VENDIÓ UNA FINCA OBTENIENDO UNA GANANCIA DE 2000 EUROS. LA ADMINISTRACIÓN LIQUIDÓ EL IIVTNU, ASCENDIENDO EL IMPORTE DE LA CUOTA IMPOSITIVA A 4000 EUROS. ¿EL IMPUESTO TIENE ALCANCE CONFISCATORIO?
- 3.- ASUNTOS QUE REQUIEREN UN PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO.
- 4.- UNA LLAMADA DE ATENCIÓN AL LEGISLADOR.

CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN

La sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional constituyó un hito fundamental a la hora de configurar el alcance de la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Hasta la crisis del año 2008, nadie se había planteado que era posible vender a pérdidas un inmueble o una finca. A partir de dicho momento, muchos propietarios de terrenos se vieron obligados a vender asumiendo grandes o pequeñas pérdidas en sus inversiones. En esos casos, las diferentes Administraciones Públicas seguían liquidando o exigiendo la liquidación del IIVTNU. Esta circunstancia llevó a examinar con más detalle y profundidad los artículos 104 y 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). A pesar de la enorme litigiosidad que se ha generado a partir de la sentencia 59/2017, lo cierto es que el artículo 104 ya contemplaba que si no existía incremento de valor no se realizaba el hecho imponible del IIVTNU. Probablemente, una interpretación lógica y gramatical de este artículo, hubiese hecho innecesario pronunciarse sobre el alcance del artículo 107 del TRLHL, teniendo en cuenta que si no se realiza el hecho imponible no es posible proceder a su cuantificación. Dicho de otro modo, si no concurre el supuesto de hecho del artículo 104 no es posible aplicar el 107.

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) y la total del artículo 110.4 del TRLHL, generando, a partir de dicho momento, una interminable cascada de recursos judiciales que han llevado al Tribunal Supremo a perfilar y fijar doctrina acerca de diversas situaciones que derivan de la exigencia del IIVTNU. Sería todo mucho más fácil si el legislador legislase y diese respuesta a muchas de las cuestiones que son objeto de reclamación en esta materia por parte de los ciudadanos. Ha llegado el momento de realizar una enumeración de los distintos pronunciamientos que ha emitido el Tribunal Supremo al resolver los diferentes recursos de casación que se han ido planteando frente a resoluciones dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo españoles. El ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa cuenta con una enorme ventaja para fijar doctrina legal en materia de tributos locales, a partir de la configuración del vigente recurso de casación. Antes, cada Juzgado de lo Contencioso-administrativo se pronunciaba sobre supuestos de hecho idénticos, dándose la contrariedad de que una misma situación era resuelta de forma diferente en Alicante, Zaragoza, Granada, Murcia.

../..