

# ZAZAB / BIDAT

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



Dolmen de Sorginetxe  
Arrizala  
Álava

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

Número anterior  
Nº 224



ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-DOKTRINAREN, JURISPRUDENTZIAREN ETA DOKUMENTU INTERESGARRIEN BILDUMA

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

maiatza  
2021  
mayo

225

**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



**225 ZK.**  
**2021 MAIATZA**

**Nº 225**  
**MAYO 2021**

# Aurkibidea/Sumario

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

AO1	ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ El derecho tributario ante una nueva realidad virtual: La tecnología aplicada a los contratos inteligentes Revista técnica tributaria, Nº. 132, 2021
AO2	KARINA BARANDIARÁN ESPEJO La influencia del tercer sector en la conformación de la fiscalidad internacional Revista técnica tributaria, Nº. 132, 2021
AO3	JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos Crónica tributaria, Nº 178, 2021
AO4	BERNARDO DAVID OLIVARES OLIVARES La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes Crónica tributaria, Nº 178, 2021
AO5	GINÉS PARRA RUIZ Antecedentes del régimen económico-financiero del agua. Incidencia de los modelos de política medioambiental europea en el actual régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico y el principio de recuperación de costes Crónica tributaria, Nº 178, 2021
AO6	JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ Medidas tributarias contra la obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación Crónica tributaria, Nº 178, 2021
AO7	BENJAMÍ ANGLÈS JUANPERE Medidas fiscales locales para ayudar a la economía y el empleo, también en tiempos de Covid-19 Crónica tributaria, Nº 177, 2021
AO8	IRENE ROVIRA FERRER La tributación del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis y consecuencias de la nueva doctrina del Tribunal Supremo Crónica tributaria, Nº 177, 2021

Nº 225, MAYO 2021

A09	BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario Crónica tributaria, Nº 177, 2021
A10	IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU Asterix, el caldero y el consejo de la aldea, o sobre el ejemplo galo de las comisiones mixtas como fórmula arbitral de resolución de conflictos tributarios La Ley. Mediación y arbitraje, Nº. 5, 2021
A11	JUAN CALVO VÉRGEZ La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la "casilla de salida"? Quincena fiscal, Nº 6, 2021
A12	JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN El valor comprobado por la Administración tributaria: crisis e incidencia en otros impuestos distintos Quincena fiscal, Nº 6, 2021
A13	IRENE ROVIRA FERRER El incremento de la deducción por maternidad en la cuota diferencial del IRPF por los gastos en centros autorizados de primer ciclo de educación infantil Quincena fiscal, Nº 6, 2021
A14	CARMEN LÓPEZ HERRERA — MARÍA CADAVAL SAMPEDRO El año de las reglas fiscales en suspenso Economistas, Nº Extra 172-173, 2021
A15	CÉSAR CANTALAPIEDRA LÓPEZ — MARÍA MONTAÑA GONZÁLEZ Las haciendas autonómicas ante la gestión de un volumen de recursos histórico Economistas, Nº Extra 172-173, 2021
A16	JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO — SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA La política tributaria española en tiempos de pandemia Economistas, Nº Extra 172-173, 2021
A17	LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ El certificado de residencia fiscal como prueba privilegiada ante la Administración Tributaria Consell obert, Nº. 360, 2021
A18	EDUARDO BARRACHINA JUAN Solicitud de aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en periodo ejecutivo Consell obert, Nº. 360, 2021
A19	ANABEL NAVAL Exención por reinversión en vivienda habitual de IRPF: la excusa que necesitabas para cambiar de vivienda Inmueble: Revista del sector inmobiliario, Nº. 210, 2021
A20	PETER COY La subida de impuestos se hace global Inversión, Nº. 1232, 2021



A21	JUAN CALVO VERGEZ El régimen especial de los grupos de entidades en el IVA: análisis de la experiencia española a la luz de su evolución normativa Studi Tributari Europei, Vol. 10, Nº. 1, 2020
A22	FLOR CID Reuniones online: una tendencia al alza con necesidad de mejoras Capital humano, Nº 364, 2021
A23	MIGUEL CRUZ AMORÓS Asimetrías híbridas Actum fiscal, Nº. 169, 2021
A24	IRENE ROVIRA FERRER El impacto fiscal del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año nº 97, Nº 784, 2021
A25	FRANCISCO JOSÉ DELMAS GONZÁLEZ Relación jurídica-tributaria: certeza tributaria, seguridad jurídica y actuaciones proactivas de la AEAT Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 3, 2021
A26	ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO El extraño. A propósito del "canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears" Quincena fiscal, Nº 7, 2021
A27	JUAN CALVO VÉRGEZ El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte Quincena fiscal, Nº 7, 2021
A28	MARÍA JOSÉ FERNÁNDEZ PAVÉS Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA Quincena fiscal, Nº 7, 2021
A29	LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ La doble vara de medir de la Dirección General de Tributos a la hora de examinar la excepcionalidad de la pandemia y sus consecuencias en el plano tributario Quincena fiscal, Nº 7, 2021
A30	JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS El final de la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones en España Quincena fiscal, Nº 7, 2021
A31	IÑAKI ALONSO ARCE El poder tributario residual de los Territorios Históricos en el marco del Concierto Económico Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021
A32	MARÍA BERTRÁN GIRÓN Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT) Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021



A33	ILAZKI OTAEGI Lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021
A34	JUAN CALVO VÉRGEZ A vueltas con la elaboración de una lista de paraísos fiscales en el seno de la Unión Europea: cuestiones conflictivas Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021
A35	ZURIÑE TURIENZO RODRIGUEZ La función fiscal en la era de la digitalización Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021
A36	JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal Revista de contabilidad y tributación, Nº 458, 2021
A37	EDUARDO SANZ GADEA El impuesto sobre sociedades en 2020 Revista de contabilidad y tributación, Nº 458, 2021
A38	UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS Novedades en fiscalidad de no residentes para 2021 Revista de contabilidad y tributación, Nº 458, 2021
A39	PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA La economía digital y el impuesto sobre determinados servicios digitales Actualidad administrativa, Nº 4, 2021
A40	EDUARDO SANZ GADEA Convenios Interpretación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición Actualidad administrativa, Nº 4, 2021
A41	REBECA RODRÍGUEZ MARTÍNEZ Tratamiento fiscal de la actividad de distribución de seguros en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido Revista española de seguros, Nº. 185-186, 2021
A42	ANTONI BERGAS FORTEZA La cláusula de rescisión en el Deporte Profesional y sus efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 71, 2021
A43	JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS ¿Un valor tributario unitario? BIT plus, Nº. 255, 2021



# ADMINISTRAZIO-DOKTRINA

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DO1

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0327-21

La consultante es arrendataria de una vivienda junto con otra persona desde 2012. Se aplican la deducción por arrendamiento de vivienda cada una al cincuenta por ciento. En 2017 se incluye un anexo al contrato indicando que la consultante pasa a ser la única arrendataria. Se solicita saber si puede aplicar la deducción por arrendamiento de vivienda en la cuantía actual del cincuenta por ciento o por el total.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

DO2

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0416-21

El consultante manifiesta que tiene suscrito con otra persona un pacto civil de solidaridad regulado en el artículo 515-1 del Código Civil francés, registrado en un tribunal de primera instancia de Francia el 13 de octubre de 2010, de cuya unión no ha tenido hijos.

Si el pacto civil de solidaridad tiene la consideración de matrimonio a efectos de la declaración conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

DO3

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0410-21

La consultante ejerce una actividad económica a través de una licencia VTC

Si puede determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

DO4

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0375-21

El consultante, procedente de Argentina, se plantea trasladarse a España en 2020. Sería causa de dicho desplazamiento su nombramiento como administrador de una entidad en cuyo capital no participa de forma directa ni indirecta.

Una vez trasladada su residencia a España, no es descartable que, a medio o largo plazo, pueda realizar inversiones en otras empresas, pudiendo llegar a ostentar en algunas de ellas la condición de administrador.

Añade que no ha tenido la consideración de residente fiscal en España en ninguno de los últimos diez períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produciría su desplazamiento a territorio español.

1.- Si puede acogerse al régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Si, en el supuesto de serle de aplicación dicho régimen especial, constituiría causa de exclusión del régimen el que, en un lapso de tiempo a medio/largo plazo, adquiriera la condición de socio de otras sociedades en España y, asimismo, si constituiría causa de exclusión su pertenencia al órgano de administración de estas sociedades en España.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

DO5

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0330-21

La consultante ha recibido la prestación extraordinaria por cese de actividad establecida en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

Si la prestación referida tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo o de la actividad económica, e incidencia en el Impuesto de la devolución de las cuotas pagadas por el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos durante el periodo en que se ha recibido dicha prestación.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

DO6

### CONSULTA VINCULANTE DGT V0357-21

El consultante reside en España y trabaja en el extranjero, cotizando a la Seguridad Social extranjera correspondiente. Ha obtenido el título de familia numerosa en el año 2019.

Si tiene derecho a la deducción por familia numerosa.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Nº 225, MAYO 2021



TEXTO LIBRE

D07	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0385-21</b>  <b>El consultante es titular de una actividad económica. En diciembre de 2020 ha emitido una factura, que se cobra en enero de 2021.</b>  <b>Período impositivo de imputación de la citada factura.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021</p>
D08	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0413-21</b>  <b>La consultante ejerce una actividad profesional, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación directa y tributando en el IVA por el régimen general.</b>  <b>Trimestralmente presenta el modelo 130 del pago fraccionado del IRPF y el modelo 303 de liquidación trimestral del régimen general del IVA.</b>  <b>Si puede deducir como gasto de la actividad los pagos trimestrales del IVA.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021</p>
D09	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0336-21</b>  <b>El consultante arrienda un inmueble a su hijo.</b>  <b>Desea conocer cómo se determina el rendimiento en caso de parentesco a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021</p>
D10	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0372-21</b>  <b>Tributación de la venta de joyas por la consultante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021</p>
D11	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0445-21</b>  <b>La consultante adquirió en 2020 un vehículo nuevo, y solicitó una ayuda dentro del programa de Renovación de Vehículos 2020 (Plan Renove 2020) del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. En octubre de 2020 solicitó la reserva de la ayuda, y en enero de 2021 aportó el resto de documentación necesaria para tramitar el expediente, que previsiblemente será tratado en dicho año, en el que se recibirá la ayuda.</b>  <b>Tributación de la referida ayuda y ejercicio al que debe imputarse.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D12	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0453-21</b>  <b>El interesado ha realizado en 2019 aportaciones a distintas entidades con sede en el extranjero cuya actividad es gestionar plataformas de crowdlending. Para ello realiza transferencias bancarias a una cuenta ómnibus situada en el extranjero.</b>  <b>Obligación de presentar el modelo 720.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D13	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0463-21</b>  <b>El consultante contrató en diciembre de 2017 un depósito en dólares con capital garantizado al vencimiento por el que ha obtenido intereses en 2018, 2019 y 2020, que se han acumulado al citado depósito, habiendo tributado hasta la fecha por los intereses obtenidos en 2018 y en 2019 en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dichos años.</b>  <b>Al vencimiento del depósito, en 2020, se ha efectuado la conversión a euros de los dólares incluidos en el depósito, correspondientes al capital invertido y a los intereses obtenidos en dichos años.</b>  <b>Determinación de las diferencias originadas por la conversión de los dólares incluidos en el depósito a euros.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D14	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0465-21</b>  <b>A la consultante le ha concedido una subvención una administración pública autonómica para compensar la bajada de ingresos en la actividad económica que desarrolla durante la pandemia de COVID-19, siendo la fecha de la concesión de la subvención por la Comunidad Autónoma de 12 de enero de 2021.</b>  <b>Si la subvención debe imputarse al momento de la concesión o al momento de su cobro.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>

D15	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0468-21</b></p> <p>Autónomo dedicado a la formación "online". En un curso que ha organizado ha solicitado a una persona (trabajador por cuenta ajena en otra empresa y que no ejerce actividad económica) que imparta algunas clases.</p> <p>Calificación de los rendimientos que le abone por la impartición de las clases, a efectos de determinar la retención a cuenta del IRPF.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D16	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0480-21</b></p> <p>La fundación consultante ha recibido una factura correspondiente a un concierto y una misa cantada, desarrollados en el territorio de aplicación del Impuesto, de una entidad establecida en un Estado miembro de la Unión Europea.</p> <p>Obligaciones formales de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D17	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0491-21</b></p> <p>La mercantil consultante realiza la actividad de comercio al por menor por correspondencia o a través de internet mediante la modalidad de dropshipping.</p> <p>Se cuestiona el derecho a deducir las cuotas soportadas de servicios de publicidad y marketing adquiridos para el desarrollo de su actividad de dropshipping.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D18	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0492-21</b></p> <p>El consultante es una sociedad mercantil que va a usar una plataforma "web" para financiar proyectos de micromecenazgo en los que se entregará como recompensa unas gafas graduadas o sin graduar con protección para ordenador enviados directamente desde China.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Calificación de las aportaciones realizadas por los donantes a cambio del producto.</li> <li>2. Tratamiento de las ventas realizadas a clientes radicados en territorio de aplicación del Impuesto, Unión Europea o terceros países.</li> </ol> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D19	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0500-21</b></p> <p>La consultante sufrió una caída en las zonas comunes del edificio donde vive, lo que le produjo una fractura ósea, por lo que al no atenderse sus reclamaciones presentó demanda judicial. Actualmente, la compañía aseguradora le ofrece una indemnización.</p> <p>Tributación de la indemnización en el IRPF.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D20	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0527-21</b></p> <p>La consultante ejerce la actividad de formación en línea, a través un aula virtual, sobre asignaturas del Grado en Derecho.</p> <p>Exención de las actividades formativas del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D21	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0536-21</b></p> <p>La entidad consultante en una entidad mercantil que comercializa determinados productos relacionados con el entrenamiento persona de fitness a través de su página web.</p> <p>En concreto, comercializa una publicación, en formato PDF para su descarga, denominada "Planes de fitness" donde se exponen un conjunto de ejercicios de entrenamiento deportivo con explicaciones del modo en que deben ejecutarse así como fotografías ilustrativas y test autoevaluación para determinar las propias condiciones físicas del cliente. Asimismo, comercializa otra publicación, en el mismo formato, denominado "Planes de nutrición" que contiene información nutricional, consejos de alimentación y recetas.</p> <p>Las publicaciones anteriores disponen de ISBN.</p> <p>Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la venta de dichos cursos.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>



D22	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0543-21</b> Posibilidad de repercutir a dos trabajadores las retenciones no practicadas en 2019 sobre sus rendimientos del trabajo y que han sido reclamadas a la empresa por la Agencia Tributaria. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D23	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0544-21</b> En caso de que los trabajadores de una empresa, que van a iniciar unos trabajos en una cantera fuera del casco urbano, perciban una media dieta en concepto de gastos de manutención por desplazamiento, según el convenio de la construcción al que están suscritos, sin tener justificantes de las comidas ya que estas se realizarán en la misma cantera donde están trabajando los empleados, cuál es el tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades percibidas. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D24	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0548-21</b> La entidad consultante es una sociedad limitada que se dedica a la compra de oro de inversión a particulares no empresarios o profesionales. 1. Si la adquisición de oro de inversión está sujeta y al Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. Si la adquisición de oro de inversión está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D25	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0553-21</b> La consultante ejerce la actividad profesional por cuenta propia de periodista. Asimismo, va a iniciar la actividad de pinchadiscos, haciendo actuaciones en bares musicales, salas de fiestas, etc. Deducibilidad en IVA y en IRPF de los materiales necesarios para ambas actividades, como suscripciones a medios culturales, entradas de museos, conciertos, eventos culturales y resto de materiales necesarios para la creación de contenidos periodísticos en medios escritos y audiovisuales. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D26	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0575-21</b> El consultante trabajó en enero la jornada normal y se le aplicó una retención en nómina acorde a ese importe extrapolado al sueldo anual. En febrero se le aplicó un expediente de regulación temporal de empleo a media jornada y para los meses de marzo y siguientes la previsión es seguir en esa situación. Si puede solicitar de su empresa que se le reduzca el tipo de retención, ya que el sueldo anual se verá seriamente mermado. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D27	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0593-21</b> El consultante es residente desde hace dos años en la Comunidad Autónoma de Madrid; anteriormente residió en el País Vasco. Actualmente va a recibir la donación de un inmueble situado en la Región de Murcia. Lugar donde debe presentar el impuesto y normativa a aplicar. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D28	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0596-21</b> La consultante es una persona física que presta servicios de quiropráctica. Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>
D29	<b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0603-21</b> La consultante ha suscrito un contrato de consentimiento para participar en un ensayo clínico. La participación no conlleva retribución alguna, únicamente el reembolso de los gastos producidos por el desplazamiento al centro médico: transporte y comida. Aplicación del régimen de dietas exceptuadas de gravamen (artículo 9 del Reglamento del IRPF). <small>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</small>



D30	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0609-21</b></p> <p>A la consultante le ha concedido su Comunidad Autónoma una ayuda que tiene como objetivo favorecer el mantenimiento de la actividad económica de los autónomos ante los efectos de las medidas adoptadas para hacer frente a la epidemia de COVID-19 y de las derivadas de la declaración del estado de alarma motivado por dicha epidemia.</p> <p>Tributación de la ayuda referida.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D31	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0610-21</b></p> <p>La consultante y su cónyuge, han recibido en 2020 una subvención de su Comunidad Autónoma donde residen, destinada a la accesibilidad de su vivienda, ya que convive con el matrimonio, la tía de la consultante de 91 años, gran dependiente.</p> <p>Si pueden imputar dicha subvención, temporalmente en el IRPF de varios ejercicios, teniendo en cuenta que ha sido concedida para la accesibilidad de un gran dependiente.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D32	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0629-21</b></p> <p>La consultante indica que, en octubre de 2020, recibió un escrito de la seguridad social holandesa en el que se le reconoce pensión de jubilación en dicho país, pagándole atrasos desde 1 de marzo de 2011 (fecha en que cumplió la edad de jubilación) hasta 21 de septiembre de 2020.</p> <p><b>Si tiene que presentar declaración del IRPF por los ejercicios que pudieran estar prescritos.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D33	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0638-21</b></p> <p>La asociación consultante representa a empresas de distribución a través de máquinas automáticas (vending). Entre los productos objeto de venta se encuentran:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bebidas calientes (café, chocolate, té, etc.);</li> <li>- Bebidas frías (refrescos, agua, zumos, etc.);</li> <li>- Snacks (galletitas, chocolatinas, frutos secos, etc.) y sándwiches.</li> </ul> <p>Consideración de la operativa descrita como entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y tipo impositivo aplicable.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D34	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0649-21</b></p> <p>La entidad consultante importa sulfato de hierro que es utilizado como aditivo en la producción de alimentos para animales.</p> <p><b>Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.</b></p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D35	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0651-21</b></p> <p>El consultante es una federación de ornitología que se encarga de la compra y distribución entre los miembros de las anillas identificativas de los animales. Así, percibe de sus asociados una cuota fija anual para el mantenimiento de los gastos ordinarios, y otra cuota variable anual en función de las convocatorias en las que haya participado y, por tanto, de las anillas solicitadas por cada asociado.</p> <p>Possibilidad de exención de la citada prestación de servicios en virtud la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D36	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0652-21</b></p> <p>El consultante, arqueólogo, va a adquirir un vehículo tipo todoterreno para afectarlo a su actividad.</p> <p>Porcentaje deducible de la cuota soportada por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición, uso y mantenimiento posterior del citado vehículo.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>



**D37****CONSULTA VINCULANTE DGT V0662-21**

El consultante plantea consulta tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, en concreto, si debe atender un requerimiento si le es solicitado en formato pdf y en qué normativa se incluiría la prohibición de dicho formato.

¿Existe la obligación en caso de requerimiento de aportar los libros registro en un formato electrónico diferente del "pdf"?

En caso de que sea correcta la prohibición de aportar los libros registros en "pdf", ¿qué disposición reglamentaria establece dicha prohibición?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D38****CONSULTA VINCULANTE DGT V0664-21**

El consultante manifiesta que, por error, ha expedido facturas con una retención superior al 15% de IRPF; 30 y 35%.

Solicita que se le informe sobre cómo recuperar el ingreso realizado en exceso.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D39****CONSULTA VINCULANTE DGT V0665-21**

El consultante ejerce en el bajo de su vivienda habitual una actividad empresarial.

La Administración local le está liquidando la tasa por recogida de basuras y la tasa por la prestación del servicio de depuración de aguas, tanto en concepto de vivienda como en concepto de local comercial.

Pregunta si se está produciendo una doble tributación al ser la vivienda y el local comercial el mismo inmueble.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D40****CONSULTA VINCULANTE DGT V0668-21**

La entidad consultante ejerce como actividad principal el mantenimiento informático de los sistemas de las empresas, es decir, configura y realiza el mantenimiento de sistemas operativos, gestiona plataformas de correos y firewall para la protección de datos y da asesoramiento informático a las empresas.

Además, como función secundaria, instala y vende ordenadores, servidores y otros dispositivos como wifis y firewalls.

Por dicha actividad está dada de alta en el epígrafe 330.1 del impuesto.

Pregunta si el citado epígrafe es el correcto para el ejercicio de su actividad, o si debe darse de alta en otro epígrafe.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D41****CONSULTA VINCULANTE DGT V0669-21**

Persona física que quiere organizar eventos de enoturismo en bodega y viñas propias.

Clasificación en el Impuesto de Actividades Económicas de dicha actividad.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D42****CONSULTA VINCULANTE DGT V0700-21**

El consultante ha realizado durante 2020 aportaciones a un partido político. En dicho año ha causado baja como afiliado, si bien ha seguido después realizando aportaciones al mencionado partido.

Si tanto las aportaciones realizadas cuando era afiliado al partido político como las realizadas una vez ha causado baja en el mismo pueden ser objeto de deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**D43****CONSULTA VINCULANTE DGT V0714-21**

El consultante, que no desarrollaba ninguna actividad empresarial o profesional con anterioridad, ha publicado unas novelas escritas por él en una plataforma digital. Tiene intención en el futuro de distribuir sus obras a través de librerías, imprimiendo los ejemplares a través de la misma aplicación digital.

Desea conocer las implicaciones tributarias de la autodistribución de libros cuyos derechos le pertenecen íntegramente, a efectos de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido y qué obligaciones formales se derivan.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



D44	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0729-21</b></p> <p>La consultante es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que presta servicios a una entidad establecida en el Reino Unido relacionados con el registro y la presentación de declaraciones tributarias en el territorio de aplicación del Impuesto para clientes de dicha entidad extranjera.</p> <p>Si dichas prestaciones de servicios se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de enero de 2021.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D45	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0730-21</b></p> <p>La empresa consultante presta servicios de traducción, contratando a su vez para ello los servicios de traductores externos. La gestión de la actividad la realizan los dos socios de la empresa, sin contar con más personal laboral.</p> <p>Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ingresos de actividades económicas obtenidos por ambos socios, en contraprestación de sus servicios profesionales a la empresa.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D46	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0732-21</b></p> <p>La persona física consultante presta, ocasionalmente, servicios de locución. En la actualidad está jubilada y no realiza actividad económica alguna.</p> <p>Sujección de los servicios descritos al Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D47	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0750-21</b></p> <p>En el año 2020, el consultante recibió una subvención de la Diputación Foral de Bizkaia. Se trata de subvenciones destinadas a la promoción de investigaciones arqueológicas y paleontológicas en Bizkaia que se realicen a lo largo del año 2020, cuya convocatoria fue aprobada mediante Decreto Foral 47/2020, de 2 de junio.</p> <p>Si el importe percibido en concepto de dicha subvención debe ser incluido en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D48	<p><b>CONSULTA VINCULANTE DGT V0772-21</b></p> <p>En 2020 el consultante ha estado incluido en sucesivos Expedientes de Regulación de Empleo Temporal (ERTE) por lo que el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) le ha abonado la prestación por desempleo durante los meses de marzo a diciembre, percibiendo además cobros indebidos de dicha prestación. A su vez, el pago de los meses de noviembre y diciembre le fue realizado en enero y febrero de 2021, compensándose en esos abonos los cobros indebidos pendientes de devolución.</p> <p>Imputación temporal en el IRPF.</p> <p>Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021</p>
D49	<p><b>JAVIER VILLAMÍA RAMÍREZ</b></p> <p>Consulta de 8 de noviembre de 2020 de la Hacienda Foral de Bizkaia: continúa la interpretación restrictiva de la exención por trabajos realizados en el extranjero</p> <p>Forum Fiscal Nº 275, mayo 2021</p>
D50	<p><b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL</b></p> <p>La Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva</p> <p>Diario LA LEY, nº 9853, de 19 de mayo de 2021</p>
D51	<p><b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL</b></p> <p>La exención en Renta de la indemnización por despido resulta inaplicable a supuestos de reingreso en la empresa sin ánimo defraudatorio por parte del trabajador</p> <p>Diario LA LEY, nº 9859, de 27 de mayo de 2021</p>



# JURISPRUDENTZIA

## JURISPRUDENCIA

JO1	TRIBUNAL SUPREMO Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de donativos y liberalidades. Gaceta Fiscal, mayo 2021
JO2	TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA Impuestos indebidamente facturados. Buena fe del emisor de la factura. Riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Obligaciones de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado. Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Gaceta Fiscal, mayo 2021
JO3	FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO — VICENTE GOMAR GINER La catarsis del Impuesto de Plusvalía Municipal: crisis inmobiliaria; la STC 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes Crónica tributaria, Nº 178, 2021
JO4	TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA No está exento de IVA el servicio de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado Diario LA LEY, nº 9841, de 3 de mayo de 2021
JO5	TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA Límites a la exención del IVA en operaciones de seguro y prestaciones de servicios relativas a dichas operaciones efectuadas por corredores y agentes de seguros Diario LA LEY, nº 9844, de 6 de mayo de 2021
JO6	MIGUEL ALEJANDRO SÁNCHEZ FERRÁNDIZ Comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 1651/2020, de 3 de diciembre de 2020 Actum fiscal, Nº. 169, 2021
JO7	TRIBUNAL SUPREMO El Supremo delimita el concepto de donativos y liberalidades no deducibles como gasto en el Impuesto sobre Sociedades Diario LA LEY, nº 9846, de 10 de mayo de 2021
JO8	TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA Aplicación de la exención en Renta a la indemnización percibida por un trabajador que se adscribe voluntariamente a las medidas pactadas en un ERE Diario LA LEY, nº 9848, de 12 de mayo de 2021
JO9	TRIBUNAL SUPREMO La reducción del IRPF por pago de pensiones compensatorias al cónyuge incluye a las fijadas en convenio regulador ante letrado de la Administración de Justicia o notario Diario LA LEY, nº 9850, de 14 de mayo de 2021
J10	TRIBUNAL SUPREMO La derivación de responsabilidad al cónyuge colaborador alcanza a las deudas tributarias posteriores a la ocultación o transmisión de los bienes del obligado al pago Diario LA LEY, nº 9852, de 18 de mayo de 2021

Nº 225, MAYO 2021



TEXTO LIBRE

J11	<b>JOSE ANDRES ROZAS VALDÉS</b> <b>La prescripción del impuesto sobre sucesiones y donaciones en donaciones realizadas mediante transferencia</b> <b>Análisis de la STS de 30 de noviembre de 2020, rec. núm. 4467/2018</b> <small>Revista de contabilidad y tributación, Nº 458, 2021</small>
J12	<b>TRIBUNAL SUPREMO</b> <b>Doctrina en relación con el acceso a la información en el ámbito de inmuebles exentos de IBI</b> <b>Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 24 Febrero 2021</b> <small>Actualidad administrativa, Nº 5, 2021</small>
J13	<b>TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA</b> <b>El TJUE aclara a efectos de IVA el lugar de prestación de servicios de itinerancia facilitados por un operador de telefonía móvil de un país tercero a sus clientes dentro de la UE</b> <small>Diario LA LEY, nº 9854, de 20 de mayo de 2021</small>
J14	<b>TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO</b> <b>El Tribunal vasco declara que no procede la aplicación del recargo ejecutivo a autoliquidaciones extemporáneas</b> <small>Diario LA LEY, nº 9854, de 20 de mayo de 2021</small>
J15	<b>AUDIENCIA PROVINCIAL MADRID</b> <b>Absuelto un jugador de fútbol profesional que no tributó por la cesión de sus derechos de imagen</b> <small>Diario LA LEY, nº 9856, de 24 de mayo de 2021</small>
J16	<b>ANTONIO VELÁZQUEZ</b> <b>Impago del IBI como motivo de la acción resolutoria del contrato de arrendamiento</b> <small>Inmueble: Revista del sector inmobiliario, Nº. 211, 2021</small>
J17	<b>TRIBUNAL SUPREMO</b> <b>El principio de buena administración exige reflejar las dilaciones del procedimiento no imputables a la Administración en el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria</b> <small>Diario LA LEY, nº 9859, de 27 de mayo de 2021</small>

## DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 26 AL 30 DE ABRIL DE 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-04-30-erdaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-04-30-erdaraz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-04-30-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-04-30-euskaraz.pdf)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 3 AL 7 DE MAYO DE 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-05-07-erdaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-05-07-erdaraz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-05-07-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-05-07-euskaraz.pdf)

---

#### **ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 10 AL 14 DE MAYO DE 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-05-14-erdaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-05-14-erdaraz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-05-14-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-05-14-euskaraz.pdf)

---

#### **ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 17 AL 21 DE MAYO DE 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-05-21-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-05-21-gaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-05-21-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-05-21-euskaraz.pdf)

---

#### **ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 24 AL 28 DE MAYO DE 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-05-28-qaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-05-28-qaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-05-28-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-05-28-euskaraz.pdf)

---

#### **COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN MAYO 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0521.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0521.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu\\_clic/adjuntos/dida0521.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0521.pdf)

---

#### **TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (ABRIL)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es\\_def/adjuntos/Termometro-2021-04-abril.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Termometro-2021-04-abril.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu\\_def/adjuntos/Termometroa-2021-04-apirila.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometroa-2021-04-apirila.pdf)

---



# **Artikuluak**

# **Artículos**

---

## El derecho tributario ante una nueva realidad virtual: La tecnología aplicada a los contratos inteligentes

A01



Revista técnica tributaria, Nº. 132, 2021

**Roberto Ignacio Fernández López**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo

### SUMARIO

1. Introducción
2. Aspectos jurídico-privados de los contratos inteligentes ejecutables a través de una cadena de bloques
3. Retos del Derecho tributario ante los contratos inteligentes vinculados a una blockchain
  - 3.1. La posición de los usuarios y gestores de la red blockchain
  - 3.2. El acceso e intervención de la Administración tributaria en las cadenas de bloques
4. Conclusiones
5. Bibliografía

### RESUMEN

La cadena de bloques es una tecnología disruptiva que presenta múltiples aplicaciones en los sectores público y privado. Una de sus muchas funcionalidades es la de servir de soporte a contratos inteligentes autoejecutables sin intervención humana, pero son numerosos los interrogantes que plantea para el Derecho tributario esta novedosa fórmula de economía digital. El objeto del presente estudio es analizar los principales retos, problemas y oportunidades que surgen no sólo para los obligados tributarios que utilizan blockchain para constituir y desarrollar contratos inteligentes, sino también para la Administración tributaria.

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

La tecnología blockchain está llamada a revolucionar por completo el mundo de las transacciones digitales y, por lo tanto, a cambiar sustancialmente los modelos de negocio en multitud de sectores económicos. Sus efectos también se van apreciar más pronto que tarde en la forma de relacionarse entre Administraciones y ciudadanos o empresas. Como es sabido, blockchain comporta la combinación de dos elementos tecnológicos: por un lado, una base de datos descentralizada o registro de contabilidad distribuida (DLT- Distributed Ledger Technology), en el que la información se almacena de forma simultánea en diferentes nodos u ordenadores que la comparten de igual a igual (peer-to-peer), y, por otro lado, un conjunto de bloques encadenados en el que cada uno de ellos incorpora un código criptográfico o hash (algoritmo matemático) que toma como referencia la información del bloque anterior y, a partir de ese código alfanumérico, es posible crear una nueva secuencia criptográfica en el siguiente bloque de la cadena.

Los dos componentes descritos se desarrollan a través de un proceso de minería, con arreglo al cual los nodos o servidores físicos agregan nuevos bloques a la cadena (hashing) generando así otros códigos o algoritmos conforme a un protocolo de consenso. De este modo, se va creando un libro mayor (ledger) que registra los datos o transacciones que se van incorporando a cada bloque con la consiguiente réplica en cada nodo. Los mineros realizan así en esencia dos tareas: la construcción de nuevos bloques y la verificación de los datos o transacciones que otros han incorporado a cada bloque. Ni que decir tiene que ambas funciones, pero especialmente la primera, requieren gran cantidad de recursos energéticos dada la necesidad de programar cálculos y estructuras complejas que posibiliten la continuación de la secuencia algorítmica, la cual es un conjunto alfanumérico único y exclusivo de cada bloque.

Con base en esta configuración técnica, son varias las ventajas o puntos fuertes que se atribuyen a blockchain: transparencia, pues la información fluye y es compartida en condiciones de igualdad por todos los participantes o usuarios de los nodos sin que la administre un servidor central; inmutabilidad, ya que los datos de un bloque anterior son de imposible modificación, edición o borrado, salvo que excepcionalmente hubiese un consenso de todos los participantes en anular los datos incorporados; descentralización o desintermediación, esto es, inexistencia de jerarquía y de centros de decisión que validen las operaciones realizadas, lo que aumenta la seguridad dificultando posibles ataques informáticos sobre un único servidor; instantaneidad y agilidad, en la medida que los intercambios de información operan en tiempo real; secuenciación temporal y trazabilidad, dado el fácil seguimiento de los datos incorporados a la cadena y el conocimiento del momento preciso en que se creó o modificó un determinado documento.

..//..



**Karina Barandiarán Espejo**  
**Máster en Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Complutense de Madrid**

## **SUMARIO**

1. Introducción
2. Marco teórico
  - 2.1 Tercer sector
  - 2.2. El soft law en la fiscalidad internacional
  - 2.3. Gobernanza fiscal global
  - 2.4. Responsabilidad social empresarial y Justicia fiscal
3. Antecedentes y estado actual del desempeño del tercer sector en la Fiscalidad Internacional
  - 3.1. Antecedentes
  - 3.2. Desempeño de las ONG en la Unión Europea
  - 3.3. Desempeño de las ONG en la OCOE
  - 3.4. Posiciones e influencia en el plan BEPS
  - 3.5. Posiciones e Influencia respecto a los Informes país por país
4. Documentos enviados a la consulta pública de la OCOE para la revisión de los Informes País por País (Acción 13 de BEPS)
  - 4.1. Sector público - estatal
  - 4.2. Sector privado - empresarial
  - 4.3. Tercer sector - ONG
5. A manera de conclusión: Balance de las ventajas y desventajas del desempeño de las ONG en asuntos de fiscalidad internacional.
6. Bibliografía

## **RESUMEN**

¿Cómo influye el trabajo que desempeñan las organizaciones del tercer sector en la elaboración de los estándares de fiscalidad internacional?, ¿las alianzas estratégicas con organizaciones no gubernamentales pueden beneficiar al sector empresarial? En este estudio se revisa su trabajo reciente, sus principales líneas de acción y sus propuestas en el marco internacional (Unión Europea y Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), analizando en particular los comentarios enviados a la consulta pública de la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país.

## **CONTENIDO**

### **1. Introducción**

Los nuevos problemas a los que se enfrenta la fiscalidad internacional han traído consigo el surgimiento de distintos actores llamados a participar en los debates estudios e investigaciones de casos. Esto ha suscitado que sea cada vez mayor la preocupación por conocer quiénes son esos actores y cómo intervienen en la elaboración de estándares, directrices o cualquier otro instrumento de gestión de las prácticas tributarias internacionales.

Tradicionalmente, este escenario estuvo reservado para tecnócratas y funcionarios de organismos internacionales de alto grado de especialización, capaces de concentrar en instrumentos normativos tanto de hard law como de soft law, la respuesta a los asuntos tributarios que la interrelación entre contribuyentes y Estados generaba. Sin embargo, el cambio de paradigmas internacionales a lo largo de la historia, el dinamismo y el mundo globalizado han condicionado la empresa reguladora y normativa. Hoy en día no podríamos adjudicar la elaboración de instrumentos jurídicos de fiscalidad internacional a los mismos actores de hace unas décadas.

## El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos

A03



Crónica tributaria, Nº 178, 2021



José María Cobos Gómez  
Abogado en Garrigues  
Profesor Asociado  
Universidad Pontificia Comillas

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
  2. ANTECEDENTES.
  3. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES EN EL BORRADOR DE ANTEPROYECTO.
  4. LAS (AUSENTES) DEDUCCIONES PARA LA ADAPTACIÓN Y MEJORA TECNOLÓGICA.
  5. TASAS POR RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS E INCENTIVOS FISCALES A LA DONACIÓN DE ALIMENTOS.
  6. CONCLUSIONES.
- BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

El Anteproyecto de Ley de Residuos contempla la introducción de un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, junto con otras medidas fiscales, con la finalidad de fomentar la prevención de residuos, en el marco de una economía circular. En este trabajo se analizan los precedentes de dicho impuesto y la regulación prevista en el Anteproyecto, en comparación con el impuesto recientemente aprobado en Italia y el que se prevé introducir en Reino Unido, así como otras medidas fiscales previstas en dicha norma.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

El Borrador de Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados, hecho público el 2 de junio de 2020, prevé, en su Título VIII, la introducción de un nuevo Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, así como otras medidas fiscales. Esta propuesta refleja la preocupación por la incidencia ambiental del plástico, en general, y de los envases fabricados con este material, en particular.

Esta preocupación social se destaca en diversos informes, que ponen de manifiesto lo controvertido que resulta este material desde el punto de vista técnico. Siguiendo a OCDE (2019: 13-15) y Forética (2020: 7, 23-24), los plásticos son una realidad importante en nuestra economía, pero, al mismo tiempo, dan lugar a impactos ambientales negativos derivados del consumo de diversas materias primas (combustibles fósiles, agua y energía), así como de la generación de residuos. Ahora bien, igualmente advierten que la penalización del plástico no está exenta de discusión, puesto que, por una parte, de los estudios analizados no resulta una evidencia clara sobre la existencia de un material alternativo que tenga un menor impacto ambiental y, por otra parte, las mismas pro piedades del plástico (ligereza y resistencia) se traducen en beneficios ambientales a lo largo del ciclo de vida de los productos y envases de plástico.

En similares términos, cabe hacer referencia a la Estrategia europea para el plástico en una economía circular, la cual reconoce que el plástico es un importante material, omnipresente en nuestra economía y nuestra vida cotidiana, que tiene funciones múltiples que ayudan a resolver diversos problemas a los que se enfrenta nuestra sociedad, citándose la reducción de emisiones de CO<sub>2</sub>, el ahorro energético, la seguridad alimentaria y las aplicaciones médicas. Sin embargo, también se advierte la necesidad urgente de abordar los problemas medioambientales derivados de la producción, el uso y el consumo de plástico, de acuerdo con una visión estratégica que establezca una "economía circular" del plástico y que promueva la inversión en soluciones innovadoras y convierta en oportunidades los retos de hoy.

Los referidos informes de Forética (2020: 13-14) y OCDE (2019: 14) resaltan que el reto se encuentra en mejorar la tasa de reciclado y reutilización, que se ve limitada por diversos factores, y, en particular, coinciden en la importancia del ecodiseño de los plásticos para alargar su vida útil y potenciar su reutilización a través de la recuperación y el reciclado. Para ello, Forética propone, entre otras medidas, la introducción de incentivos fiscales a los productos reciclados para dinamizar el mercado y un apoyo decidido al desarrollo e inversión en tecnologías de recuperación, clasificación y reciclado que mejoren la calidad y los costes.

La Estrategia europea anuncia además, en el marco de los instrumentos para reducir la generación innecesaria de residuos plásticos, especialmente envases o artículos desechables, y para fomentar la reutilización de los envases, la posibilidad de introducir medidas de naturaleza fiscal a escala de la UE, indicando que las modalidades de este hipotético impuesto deberían decidirse sobre la base de su contribución al logro de los objetivos de la estrategia.

..//..

# A04

La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes



Crónica tributaria, Nº 178, 2021

Bernardo David Olivares Olivares  
Profesor ayudante doctor  
Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

## SUMARIO

1. LA MODIFICACIÓN DEL COMPORTAMIENTO DEL INCUMPLIDOR TRIBUTARIO A TRAVÉS DE LA PUBLICACIÓN DE SUS DATOS.
2. EL EXAMEN DE LOS LISTADOS DE LOS DEUDORES RELEVANTES A LA HACIENDA PÚBLICA.
3. RESULTADOS.
4. ENTRE EL MIEDO A SER EXPUESTO Y EL CONTEXTO ECONÓMICO: DISCUSIÓN DE LAS HIPÓTESIS E IMPLICACIONES NORMATIVAS.
5. LIMITACIONES DEL ESTUDIO.
6. PROPUESTAS PARA LA MEJORA DE LA EFICACIA DEL LISTADO.
7. CONCLUSIONES.

## BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

El presente documento contiene los resultados de un estudio longitudinal realizado durante cinco años (2015-2019), en el que se estudia el comportamiento de los contribuyentes incluidos en la lista de incumplidores relevantes a la Hacienda Pública. A partir de los datos obtenidos mediante el análisis estadístico, se estudia, desde la perspectiva del Derecho Tributario y los principios de la Psicología aplicada al comportamiento de los contribuyentes, la efectividad real de dicho listado.

La investigación introduce propuestas de mejora técnica de la norma, partiendo de la evidencia empírica para incrementar su eficacia y el cumplimiento de sus objetivos, ponderando los bienes jurídicos implicados, especialmente, el derecho a la protección de datos personales.

## CONTENIDO

### 1. LA MODIFICACIÓN DEL COMPORTAMIENTO DEL INCUMPLIDOR TRIBUTARIO A TRAVÉS DE LA PUBLICACIÓN DE SUS DATOS

El debate sobre la conveniencia de la divulgación pública de información fiscal de particulares y empresas ha ocupado y ocupa un lugar destacado en el marco de la política tributaria. De hecho, su aplicación ha producido una gran controversia desde el inicio de su aplicación (1), sobre sus ventajas e inconvenientes (2) y los límites que imponen algunos bienes jurídicos, como la protección de datos, el honor o la propia intimidad (3).

Como recordaban Hasegawa et al. (2012), la divulgación de los datos fiscales ha sido práctica habitual en algunos países como Francia, Italia, Japón o EE.UU. en distintos períodos de su historia. Así, en los EE.UU. tanto durante su Guerra Civil como en el periodo comprendido entre los años 1920 y 1930 su legislación contenía disposiciones relativas a la divulgación de la información tributaria de las empresas y las personas físicas (4). De igual modo, la legislación japonesa incluyó durante 54 años la obligatoriedad de la divulgación pública de información sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades en el periodo comprendido entre 1950 y 2004.

En la actualidad algunos países han introducido instrumentos dirigidos, en mayor o menor medida, a acentuar el reproche público a los obligados tributarios que incumplen con su deber. De este modo, utilizando el tratamiento masivo y automatizado de la información, junto a la justificación de la transparencia pública como mecanismo de control en la lucha contra la fraude fiscal, encontramos medidas que van desde la imposición de obligaciones accesorias de información a los incumplidores (5), la divulgación de los niveles de renta y patrimonio de determinados contribuyentes (6) o la creación de registros deudas tributarias, la comisión de infracciones y sus sanciones sin más requisito que la realización del presupuesto de hecho tipificado en la norma (8).

La publicación de estos listados tiene precedentes en algunos países europeos. Así, en el Informe de la Comisión Europea (Tax collection practices Report), elaborado en el marco del "Programa Fiscalis", al examinar las medidas disuasorias que tienen por objeto combatir el fraude y la evasión (afectando a la reputación de los obligados tributarios), se indica que emplean este instrumento jurídico países como Irlanda (1997), Hungría (2003), Eslovaquia (2004), Portugal (2007), Suecia (2008), Reino Unido (2010), Grecia (2011), Bulgaria (2012), Croacia (2012), Rumanía (2012), Eslovenia (2013), Estonia (2014) y Finlandia (2014) (9). España se incorporó en 2015.

...//..

# A05

**Antecedentes del régimen económico-financiero del agua. Incidencia de los modelos de política medioambiental europea en el actual régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico y el principio de recuperación de costes**



Crónica tributaria, Nº 178, 2021

**Ginés Parra Ruiz**

Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

## SUMARIO

1. LOS PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA UTILIZACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO.
2. EL CANÓN DE REGULACIÓN Y LA TARIFA DE RIEGO. PRECEDENTES HISTÓRICOS LEGISLATIVOS.
3. CÁNONES DE REGULACIÓN Y TARIFAS DE RIEGO (1960-1986).
4. ELEMENTOS IDENTIFICATIVOS Y DE CUANTIFICACIÓN DE LOS CÁNONES Y TARIFAS.
5. IMPOSICIÓN, ORDENACIÓN, APLICACIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE CÁNONES Y TARIFAS.
6. NATURALEZA JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL CANÓN DE SALTOS DE PIE DE PRESA Y SUS RELACIONES CON LOS CÁNONES DE REGULACIÓN Y TARIFAS DE RIEGO.
7. LA INCIDENCIA ACTUAL DE LOS MODELOS DE POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL EUROPEA EN EL RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DEL DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO Y EL PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DE COSTES.
8. CONCLUSIONES.

## BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

Analizamos los precedentes históricos legislativos de los tributos estatales recuperadores del coste, desde las primeras leyes de aguas del siglo XIX, hasta una intensiva utilización del recurso en el siglo XX: las obras hidráulicas públicas permitieron aumentar la oferta y atender las demandas hídricas, constituyendo el gran impulso que el país necesitaba para crecer demográfica y económica. El Estado invirtió cantidades ingentes de recursos financieros cuya compensación y recuperación generaron las primeras figuras tributarias en este ámbito.

Algunas de estas figuras son la génesis de un inicial régimen económico-financiero del agua y una incipiente recuperación de costes que, con una elevada litigiosidad, ha perdurado hasta nuestros días en los que se intenta compaginar la utilización racional del recurso con las pautas del principio de recuperación de costes que traza la Directiva Marco del Agua en un ambiente globalizado y de cambio climático persistente.

## CONTENIDO

### 1. LOS PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA UTILIZACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO

Podemos considerar que el régimen económico-financiero del agua (REF) se inicia con la Ley de Construcciones Hidráulicas de 7 de julio de 1911 (Ley Gasset) (1), toda vez que las figuras financieras existentes en ella se relacionan al coste de la inversión. Esta Ley continúa considerando el recurso como algo gratuito, no así su disponibilidad, que obliga a la realización de importantes inversiones.

Resulta curioso comprobar que la Ley Gasset no fue expresamente derogada por la Ley de Aguas de 1985, por lo que continua vigente en cuanto no se oponga a ella ni a normas posteriores (2).

Esta Ley establecía tres procedimientos de ejecución de obras de regadío que suponen la génesis del REF:

- Por el Estado con el auxilio de los particulares (reguladas en el artículo 4).
- Por los beneficiarios con auxilio del Estado (artículo 10).
- Por cuenta exclusiva del Estado (artículo 12).

La última opción fue la más utilizada y requería que existiese un proyecto aprobado; que no se tratase de obras de mejora o ampliación de regadíos ya existentes; que la obra estuviese incluida en un plan general de obras hidráulicas y que figurase con crédito en su redacción toda vez que no determinaba con precisión el compromiso de los beneficiados con el coste de la obra.

..//..

## Medidas tributarias contra la obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación

A06



Crónica tributaria, N° 178, 2021



José Francisco Sedeño López  
Personal investigador en formación  
Universidad de Málaga

### SUMARIO

1. DEL "HECHO PARA DURAR" A LA SOCIEDAD DE CONSUMO.
  2. RÉGIMEN LEGAL ACTUAL Y POSIBLES ALTERNATIVAS.
  3. DERECHO TRIBUTARIO Y OBSCESCENCIA PROGRAMADA.
  4. CONCLUSIONES.
- BIBLIOGRAFÍA.

### RESUMEN

La obsolescencia programada es uno de los conceptos vinculados a la economía lineal y, por consiguiente, diametralmente opuesta a la economía circular. Sin embargo, la Unión Europea parece decidida a luchar contra este fenómeno, a pesar de lo cual, hasta el momento, casi ningún país lo ha regulado. A la espera de dicha normativa, el Derecho Tributario puede tener un importante papel, desincentivando ciertas conductas perjudiciales para la economía y el medioambiente y fomentando prácticas circulares. En este trabajo analizaremos cuáles son las iniciativas implantadas en el derecho comparado y algunas posibles líneas de actuación en España.

### CONTENIDO

#### 1. DEL "HECHO PARA DURAR" A LA OBSCESCENCIA PROGRAMADA

Cuando Thomas Edison comenzó a comercializar los primeros modelos de bombillas allá por 1881, estas tenían una vida útil de alrededor de 1.500 horas, alcanzando las 2.500 horas durante la segunda década del siglo XX. Sin embargo, los principales fabricantes del sector se reunieron en el año 1924, conformando el denominado cártel de Phoebus, con el objetivo de disminuir intencionadamente la vida útil de las bombillas hasta las 1.000 horas, garantizando así que ser renovadas con mayor frecuencia. De forma paralela a esta historia, Henry Ford desarrollaba la cadena de montaje, con la que consiguió aumentar significativamente la fabricación de su célebre Ford T. En esta situación, General Motors, su principal competidor, no podía hacer frente a la popularidad de su rival, por lo que decidió implantar una nueva estrategia de marketing: cada año modificaría la apariencia de sus vehículos, de forma que los consumidores no esperarían a que estuviesen dañados para sustituirlos, sino que comprarían los nuevos sin realmente necesitarlos. Así, se dejó de fabricar automóviles hechos para durar y se comenzaron a desarrollar diferentes modelos con modificaciones sustanciales que forzaban a los consumidores a su adquisición: nacía la obsolescencia programada (Vázquez Rodríguez, 2015).

Todos los productos cuentan con un ciclo de vida más o menos largo, que comprende el período de tiempo entre su fabricación y su desaparición final, que puede estar ocasionada por el agotamiento por consumo o por su destrucción. Sin embargo, al hablar de obsolescencia programada o planificada nos referimos a aquellas situaciones en las que el propio fabricante determina la duración del ciclo de vida de un producto con carácter previo a su comercialización. En este sentido, de acuerdo con el artículo 99 de la Loi N.º 2015-992, du 17août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte de Francia, se puede definir la obsolescencia programada como: «el conjunto de técnicas mediante las que un vendedor pretende acortar deliberadamente la vida de un producto para aumentar la tasa de reemplazo». Es decir, las causas que subyacen tras este fenómeno son puramente económicas: al reducir la duración de la vida de un producto, el consumidor se ve obligado a comprar uno nuevo. La obsolescencia programada presenta una amplia tipología (Packard, 1960 y Echeverri Salazar y Ospina Gómez, 2018: 179-191), pero dentro de ella son dos las grandes categorías: objetiva y subjetiva (Ruiz Malbarez y Romero González, 2011). Mientras que la obsolescencia objetiva se basa las características inherentes del producto, ya sea por la previsión de una duración de vida reducida (obsolescencia programada propiamente dicha), por la imposibilidad de reparar un producto por falta de piezas (obsolescencia indirecta) o por los plazos y precios del servicio posventa (obsolescencia por incompatibilidad), la obsolescencia subjetiva se refiere a aquellas situaciones en las que el producto sigue siendo útil, pero el propietario quiere sustituirlo por otro más atractivo: por tanto, la obsolescencia objetiva está asociada a las funciones y atributos del bien, mientras que la subjetiva se vincula a las técnicas de marketing y a la creación de necesidades desde un punto de vista subjetivo, que llevan al consumidor a percibir un producto como obsoleto (obsolescencia psicológica) (1). Además, conviene aclarar que, aunque este término suele estar ligado a productos de base tecnológicas (electrodomésticos, ordenadores, móviles y demás dispositivos electrónicos), es totalmente aplicable a otro tipo de sectores productivos, especialmente, a la industria textil (2).

..//..

## Medidas fiscales locales para ayudar a la economía y el empleo, también en tiempos de Covid-19

A07



Crónica tributaria, Nº 177, 2021



**Benjamí Anglès Juanpere**  
**Profesor de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universitat Oberta de Catalunya (UOC)**

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS LOCALES.
3. LOS BENEFICIOS FISCALES LOCALES.
4. LAS MEDIDAS FISCALES LOCALES PARA AYUDAR A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EL EMPLEO, TAMBIÉN EN TIEMPOS DE COVID-19.
  - 4.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
  - 4.2. El Impuesto sobre Actividades Económicas.
  - 4.3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
  - 4.4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
  - 4.5. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
  - 4.6. Las tasas municipales.
5. CONCLUSIONES.

### BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

Debido a la pandemia del Covid-19, la producción normativa del Gobierno y de las Comunidades Autónomas está siendo extraordinaria. Una parte de las medidas van dirigidas a paliar los dañinos efectos sobre la economía española, especialmente para evitar el cierre de actividades y la destrucción de empleos. En el ámbito fiscal, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas cuentan con capacidad legislativa para crear y modificar impuestos al servicio de tales objetivos. En cambio, los Entes Locales carecen de tal capacidad y sólo pueden regular algunos aspectos de sus tributos al estar sometidos al principio de reserva de ley en materia tributaria. Además de las medidas adoptadas por los ayuntamientos de aplazar el pago de los tributos locales y conceder algunas ayudas directas, en este trabajo se analiza la posibilidad que tienen para ayudar a la economía y al empleo a través de la fiscalidad local, dentro del marco fijado por la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

La pandemia del Covid-19 se ha convertido en la principal crisis sanitaria de España, y del resto del mundo, en décadas. Se han movilizado importantes recursos públicos y adoptado un gran número de medidas para salvar vidas y contener la propagación del virus. Además de las trágicas cifras de muertos e infectados, el impacto económico negativo va a ser enorme, dado el alcance y envergadura de sus efectos sobre prácticamente todos los sectores de actividad de nuestra economía. La hibernación de la actividad y la restricción de movimientos, más la parálisis del comercio y turismo a nivel mundial, han provocado una caída de ingresos de los negocios tan generalizada que sitúa a la mayoría de trabajadores, autónomos y empresas ante un escenario económico muy complicado o que directamente les llevará al paro o al cierre de la actividad.

El Gobierno y las Comunidades Autónomas han adoptado un gran número de medidas de toda índole para paliar los dañinos efectos económicos, sociales y laborales del coronavirus, con la voluntad de mantener a flote a las empresas y trabajadores durante el estado de alarma, y para que, a medida que se vaya recuperando la normalidad, puedan reactivar sus actividades y volver a sus puestos de trabajo. Haciendo uso de sus potestades normativas, las primeras medidas adoptadas se han dirigido principalmente a garantizar la liquidez de los negocios y los ingresos de los trabajadores más afectados, mediante la concesión de avales públicos y la posibilidad de acogerse a ERTEs. Por su parte, las últimas medidas consisten fundamentalmente en ayudas directas a diferentes colectivos ante la constatación de que la mayoría de las dificultades económicas que se creían temporales perdurarán más tiempo del deseado, siendo ejemplo de estas ayudas desde el ingreso mínimo vital para las familias hasta las subvenciones para el sector cultural, pasando por el subsidio extraordinario para las empleadas del hogar, entre otras.

..//..

# A08

## La tributación del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis y consecuencias de la nueva doctrina del Tribunal Supremo



Crónica tributaria, N° 177, 2021

Irene Rovira Ferrer  
Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL CONCEPTO Y EL GRAVAMEN DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CONFORME AL ACTUAL POSICIONAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO.
3. LA COMPATIBILIDAD DEL NUEVO POSICIONAMIENTO CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.
4. EL INCREMENTO DE LA PRESIÓN FISCAL INDIRECTA Y DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.
5. EL AUMENTO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS, ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES
6. LA AMPLIACIÓN DE LA COMPLEJIDAD EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO.
7. CONCLUSIONES.

### BIBLIOGRAFÍA.

### RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es el análisis de la tributación del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con base en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Sentencias 342/2020, de 10 de marzo de 2020 -Rec. núm. 4521/2017-; 490/2020, de 19 de mayo de 2020 -Rec. núm. 5938/2017-; 499/2020, de 19 de mayo de 2020 -Rec. núm. 6027/2017-; 744/2020, de 11 de junio de 2020 -Rec. núm. 5939/2017-; y 1144/2020, de 10 de septiembre de 2020 -Rec. núm. 6053/2017-). Así, tras analizar su viabilidad, se determinarán las consecuencias derivadas de la nueva doctrina, acabando por defender la exención del ajuar doméstico como la forma más conveniente de proceder.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos más problemáticos del ya de por sí controvertido Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) ha sido y sigue siendo la tributación del ajuar doméstico, cuyo importe, como señala el art. 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, debe añadirse a la masa hereditaria que reciban los causahabientes en las adquisiciones mortis causa a los efectos de determinar su participación individual (y, por consiguiente, la base imponible del Impuesto).

En concreto, la regulación general de su valoración se establece en el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), predeterminando que se presumirá en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o su inferior valoración.

Y procede recordar en este punto que, si bien el ISD es un tributo de titularidad estatal cedido a las Comunidades Autónomas, la regulación de dicho aspecto queda fuera de las potestades normativas que, conforme al art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, integra dicha cesión, por lo que su tributación, que es la que constituye el objeto del presente trabajo, es la misma en todo el territorio común.

Sin embargo, por lo que respecta a los territorios forales, cabe resaltar que sí tienen competencias normativas al respecto, ya que, como establece el art. 25 del Concierto económico con el País Vasco (aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo) y el art. 31 del Convenio económico con Navarra (aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre), el ISD tiene en los mismos la consideración de tributo concertado de normativa autónoma (1).

..//..



Begoña Sesma Sánchez  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA INVALIDEZ DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: PREMISAS GENERALES.
3. EFECTOS DERIVADOS DE LAS SENTENCIAS ANULATORIAS DE NORMAS TRIBUTARIAS.
  - 3.1. Efectos derivados de pronunciamientos de inconstitucionalidad.
  - 3.2. Efectos derivados de declaraciones de ilegalidad de normas reglamentarias o disposiciones generales.
  - 3.3. Efectos derivados de declaraciones de infracción del derecho europeo.
4. ALTERNATIVAS DE REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS DICTADOS AL AMPARO DE NORMAS INVÁLIDAS.
  - 4.1. La acción de nulidad de pleno derecho.
  - 4.2. La revocación de actos firmes dictados al amparo de una norma inválida.
  - 4.3. La devolución de ingresos indebidos.
  - 4.4. El recurso extraordinario de revisión.
5. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR O DE LA ADMINISTRACIÓN POR LA APROBACIÓN DE NORMAS INVÁLIDAS.

## BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

El trabajo analiza los efectos derivados de sentencias que invalidan normas tributarias por inconstitucionalidad, infracción de derecho europeo o ilegalidad a partir de la jurisprudencia más reciente. Se examina el margen de los distintos órganos jurisdiccionales para fijar el alcance material y temporal de sus pronunciamientos de invalidez de normas, así como la incidencia de la causa de invalidez para ponderar los efectos. Se concluye con un examen de las posibilidades de revisión de los actos firmes tributarios dictados al amparo de normas inválidas.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

¿En el ámbito tributario producen los mismos efectos la sentencia de inconstitucionalidad, la que declara la infracción del derecho europeo o la ilegalidad de una norma reglamentaria? ¿Dependen los efectos de la causa de invalidez de la norma? ¿Tienen los órganos jurisdiccionales competencia o margen para delimitar el alcance temporal de sus declaraciones de invalidez? ¿Cabe la revisión de un acto tributario firme dictado al amparo de una norma inválida? ¿Y la responsabilidad del Estado o de la Administración por haber aprobado una norma inválida?

A pesar de los frecuentes ejemplos de invalidez de normas tributarias -entre los más recientes, la inconstitucionalidad parcial de la plusvalía y de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), la infracción del derecho europeo de las normas de tributación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), la ilegalidad de preceptos reglamentarios del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA) o de varias ordenanzas fiscales-, no existen respuestas claras ni específicas a aquellas cuestiones. Nuestro ordenamiento carece de una regla común para fijar los efectos derivados de las sentencias que declaran la invalidez de una norma, sea tributaria o no. En su lugar existen, como se expondrá seguidamente, preceptos dispersos en distintas normas (art. 40 LLOT, 73 LJCA, 106.4 LPAC, 19.2 TRLRLH) que, en unos casos, determinan la nulidad de la norma declarada inconstitucional o ilegal -pero sin abordar la cuestión de qué sucede con los actos firmes afectados por ella-; en otros se refieren a la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria ilegal dejando expresamente subsistentes los actos firmes afectados por la norma inválida (art. 73 LJCA) y en otros reconocen más o menos explícitamente potestad a los órganos jurisdiccionales para fijar el alcance de sus fallos, en ocasiones, con un amplio margen de libertad (art. 19.2 TRLRLH, art. 32 LRJSP). Tampoco existen reglas generales que permitan modular los efectos de una sentencia anulatoria en función de la naturaleza formal (rango o procedimiento de aprobación de la norma inválida) o material (contenido inválido de su regulación) de la causa de invalidez o de su gravedad o entidad. Y, en fin, tampoco está regulada de forma equivalente la posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador por haber aprobado y aplicado una norma inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea (art. 32 LRJSP), ni la posible responsabilidad de la Administración por haber aprobado y aplicado una disposición general ilegal (art. 106.4 LPAC).

..//..

## Asterix, el caldero y el consejo de la aldea, o sobre el ejemplo galo de las comisiones mixtas como fórmula arbitral de resolución de conflictos tributarios

A10



La Ley. Mediación y arbitraje, N°. 5, 2021

Irune Suberbiola Garbizo  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

### SUMARIO

- I. Contextualización
- II. El pragmatismo de los galos: la juridiction gracieuse como mecanismo para reducir la conflictividad tributaria
- III. El consejo de la aldea: las comisiones mixtas como fórmula arbitral para la resolución de conflictos tributarios
  - 1. Litigios objeto de resolución
  - 2. Composición y rasgos propios de las comisiones mixtas como instrumento quasi-arbitral de resolución de conflictos
  - 3. Funcionamiento de las comisiones mixtas
- IV. Las enseñanzas que podemos extraer del consejo de la aldea gala
  - 1. Imbricación en el sistema de recursos tributarios
  - 2. Ámbito objetivo de aplicación
  - 3. Ámbito subjetivo de aplicación
  - 4. Ámbito procedural

### Bibliografía

### RESUMEN

El ordenamiento francés contempla distintas figuras de resolución y prevención de conflictos tributarios entre las que destacan las comisiones mixtas formadas por expertos de origen y representación diversos que, como en consejo de la aldea gala del cómic de Goscinny y Uderzo, arbitran una solución basada en su experto conocimiento. Los siguientes párrafos recogen las líneas maestras del modelo del país vecino y su eventual traslación a nuestro sistema tributario.

### CONTENIDO

#### I. Contextualización

Estamos en el año 50 antes de Jesucristo. Toda la Galia está ocupada por los romanos... ¿Toda? ¡No! Una aldea poblada por irreductibles galos resiste, todavía y como siempre, al invasor. Así comienzan todas las aventuras de Astérix y Obélix, y así damos inicio a la nuestra, una historia en la que partiendo esa aldea gala, y más concretamente de su consejo de sabios, trasladamos su experiencia al ámbito tributario y tomamos ejemplo de las comisiones arbitrales mixtas francesas como muestra de las vías alternativas de resolución de los conflictos que se puedan suscitar en esta materia.

En el libro número trece de la saga, *Astérix y el caldero*, Moralelástix, líder de una tribu vecina, le encomienda el cuidado de un caldero lleno de sestercios, para que el dinero no caiga en manos del recaudador de impuestos del imperio romano. Sin embargo, bajo la custodia de Astérix, el dinero es robado y nuestro héroe es sometido al escrutinio del consejo de la aldea, una suerte de órgano consultivo en el que están presentes los principales representantes de la misma (el jefe Abraracúrcix, el druida Panorámix, el bardo Asurancetúrix, el anciano Edadepiédriz), y que, dado que se ve comprometido el honor de su pueblo, tras analizar la situación, destierra a Astérix hasta que devuelva el peculio desaparecido.

En un contexto en el que el Anteproyecto de Ley de Medidas de Eficiencia Procesal del Servicio Público de Justicia contempla como medios adecuados de solución de controversias tanto la mediación como otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos, conviene plantearse la implementación de este tipo de recursos en el ámbito tributario patrio, también en sede administrativa. Como adelantábamos, la historia de Astérix nos sirve de excusa para traer a colación un modelo actual, el que nos facilitan dentro del derecho comparado, las comisiones de impuestos directos e impuesto sobre volumen de negocios en las que, como en *Astérix y el caldero*, un consejo de sabios resuelve sobre cuestiones relacionadas con determinados tributos.

..//..

## La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la “casilla de salida”?

A11

Quincena fiscal, Nº 6, 2021



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

### CONTENIDO

Sin lugar a dudas se ha de reconocer que el actual sistema de financiación autonómico resulta excesivamente complejo y poco transparente, conduciendo además a una distribución de recursos entre las distintas Regiones desigual, con el consiguiente perjuicio ocasionado a los principios constitucionales de autonomía financiera y responsabilidad fiscal.

El modelo de financiación aprobado en su día a través de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009, 2478) , reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, perseguía alcanzar una mayor corresponsabilidad fiscal, para lo cual, entre otras medidas, se aumentaron los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, al tiempo que se incrementaron sus competencias normativas para reforzar su autonomía financiera

El futuro de los impuestos cedidos constituye una de las cuestiones de mayor interés que ofrece en la actualidad la tributación autonómica. La atribución de una importante capacidad normativa a las Comunidades Autónomas (CC.AA.) ha supuesto una cierta desnaturalización. Estos impuestos, en su práctica totalidad, se han arraigado en el ámbito regional y, además, las CC.AA. se han revelado como buenas gestoras de los mismos.

Como es sabido nuestra Constitución fue prudente y abierta a la hora de atribuir recursos a estas CC.AA., incluyendo entre ellos “los tributos cedidos por el Estado”. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980\2165) , de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) procedió en su día a detallar el conjunto de figuras impositivas cedidas, entre las que figuran el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En relación con estos impuestos la LOFCA atribuyó a las CC.AA. importantes competencias normativas, incluida el establecimiento de una exención en el impuesto patrimonial.

La Constitución atribuyó además a las CC.AA. autonomía financiera, disponiendo su art. 156.1 que “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Era lógico que así fuese, ya que la citada Ley Fundamental había creado el Estado autonómico. Ahora bien esta autonomía financiera atribuía una reserva de ley a las CC.AA., con los efectos propios de esta figura, sobre la creación, modificación y derogación de tributos. La Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero (RTC 2007, 13) , precisó en esta línea que las Comunidades tienen la potestad de establecer tributos, bien como fuente de ingresos, bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria. Tal y como destacó además el intérprete supremo de nuestra Constitución a través del citado pronunciamiento “(...) Para valorar si unas determinadas Comunidades Autónomas gozan de recursos financieros suficientes para ejercer la autonomía financiera constitucionalmente consagrada es preciso atender al conjunto de los recursos de que puedan disponer y a las competencias que les han sido atribuidas, así como a los servicios que gestionan”.

Esta potestad tributaria solo podía ejercerse, lógicamente, en relación con los sujetos que las respectivas leyes impositivas disponían expresamente. En el Impuesto sobre el Patrimonio, respecto de aquellos sujetos que tuvieran la residencia habitual en la Comunidad (bien por permanencia durante un tiempo determinado en su territorio o bien por tener su centro de intereses en ella). Dicha exigencia de residencia opera igualmente en el ámbito del ISD, si bien resultando medida de forma diferente.

Este poder tributario constituye una atribución constitucional de libertad (gravar, exentar o reducir) que debe ser ejercida cumpliendo unos requisitos muy precisos exigidos por las mismas leyes. Como no puede ser de otra manera, las deslocalizaciones puras y simples por razones exclusivamente tributarias quedan excluidas en nuestro ordenamiento constitucional y tributario.

Tras más de cuarenta años de vigencia de la Constitución parece haberse llegado a una situación de total desconcierto en la financiación autonómica y de insatisfacción general, surgiendo el enfrentamiento del Estado con las Comunidades, de éstas con los poderes centrales e incluso de las propias Comunidades entre sí. Todo sistema de financiación, especialmente tratándose de un Estado descentralizado como el nuestro, requiere el desarrollo de unos procesos de ajuste y de una redistribución tributaria y financiera. En nuestro país, tras haberse acometido dichos procesos a lo largo de las últimas décadas, puede que sea el momento de iniciar una nueva fase de estabilidad donde el protagonismo corresponda a la gestión y al cumplimiento de las previsiones presupuestarias. La importante autonomía tributaria existente ha de comportar la correspondiente responsabilidad política y el establecimiento de previsiones presupuestarias que pueden ser razonablemente financiadas. Autonomía y responsabilidad son los dos principios constitucionales que presiden (y deben continuar haciéndolo) la actividad financiera y tributaria de las CC.AA. Dicha autonomía conlleva, además, la responsabilidad de los Entes autonómicos a la hora de cifrar sus posibilidades de recaudación fiscal.

..//..

## El valor comprobado por la Administración tributaria: crisis e incidencia en otros impuestos distintos

# A12

Quincena fiscal, Nº 6, 2021



Juan Enrique Varona Alabern  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Cantabria

### SUMARIO

1. Introducción
2. Concepto de valor comprobado por la administración tributaria
3. Diferentes valores fiscales inmobiliarios
4. De la crisis del valor comprobado al valor de referencia de mercado
5. La necesaria referencia a los principios de unidad y estanqueidad en las valoraciones fiscales inmobiliarias
6. Incidencia del valor comprobado en un determinado impuesto respecto de otros tributos. Excepción de las operaciones vinculadas sujetas al art. 18,14 de la LIS
  1. Precisiones en torno a las operaciones vinculadas y el criterio establecido en el art. 18,14 de la LIS.
  2. El valor comprobado vincula a los demás tributos que adopten el mismo criterio de valoración y recaigan sobre el mismo inmueble en tiempos próximos. Referencia a las operaciones vinculadas reguladas por la normativa anterior a la vigente LIS (RCL 2014, 1581)
  3. Incidencia del valor comprobado en el adquirente respecto del transmitente del inmueble entre partes no vinculadas
  4. El valor comprobado vincula a efectos de calcular el valor de adquisición de la futura ganancia patrimonial en el IRPF
  5. Vicisitudes del valor declarado que se ajusta a los coeficientes multiplicadores del valor catastral
7. Menor incidencia en otros tributos del valor comprobado por la hacienda, tras la aprobación del art. 18,14 de la LIS

### RESUMEN

En este artículo se analiza el valor comprobado por la Administración Tributaria y las causas que lo han llevado a perder el protagonismo que ha ocupado en las últimas décadas, deteniéndose especialmente en la que se refiere a su frágil motivación. En este sentido, son especialmente ilustrativas algunas sentencias del Tribunal Supremo de los últimos años que de forma contundente han puesto de manifiesto algunas fisuras en la comprobación de valores basada en la aplicación de coeficientes sobre los valores catastrales. Asimismo, se examina la incidencia que el valor comprobado en un tributo puede desplegar en otros impuestos diferentes, para lo cual es necesario realizar una intensa labor de interpretación jurídica que distinga con rigor los casos más típicos que se puedan presentar en la práctica.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

A nadie se le oculta que actualmente el valor comprobado por la Administración tributaria padece una profunda crisis. Aunque son diversas las razones que la han provocado, sin duda la principal obedece a las dificultades que ha encontrado la Hacienda en motivar adecuadamente dicho valor. En efecto, ha sido y es su motivación el gran talón de Aquiles de esta figura, a pesar de que las distintas reformas legales han pretendido aliviar sus exigencias y facilitar al ente público el cumplimiento de este requisito. En líneas generales, la jurisprudencia ha sido bastante contundente en la exigencia de esta garantía, especialmente –como veremos– la vertida por el Tribunal Supremo en el último lustro.

También ha contribuido a reducir su relevancia una segunda razón que ha pasado más inadvertida y que, pese a no ser tan decisiva como la anterior, no por ello debe ignorarse. Me estoy refiriendo a la previsión que introduce el art. 18,14 del TRLIS por la cual se impide –salvo norma expresa en contrario– que el valor de mercado fijado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR) pueda tener efectos en otros tributos. De igual manera se prohíbe –salvo norma expresa en sentido contrario– que el valor determinado a efectos de otros tributos pueda desplegar eficacia en aquellos tres impuestos en lo referente al valor de mercado relativo a las operaciones vinculadas. Mediante este precepto se quiso acabar con una jurisprudencia que otorgaba relevancia al valor comprobado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y en el Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en aquellos tres impuestos directos, lo que ha contribuido a restar importancia a aquel valor.

..//..

## El incremento de la deducción por maternidad en la cuota diferencial del IRPF por los gastos en centros autorizados de primer ciclo de educación infantil

# A13

Quincena fiscal, Nº 6, 2021



Irene Rovira Ferrer  
Estudis de Dret i Ciència Política Professora agregada de Dret Financer i Tributari

### SUMARIO

1. Introducción
2. Los contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento de la deducción por maternidad
3. Los sujetos que dan derecho al incremento
4. Los centros y los gastos por los que podrá proceder
5. Límites al incremento de la deducción por maternidad
6. La obligación de información de los centros autorizados de primer ciclo de educación infantil
7. Conclusiones
8. Bibliografía

### RESUMEN

Una de las principales novedades que se incorporaron en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2018 fue el incremento de la deducción por maternidad, el cual supone una aminoración adicional de la cuota diferencial del Impuesto por los gastos en guarderías o centros de primer ciclo de educación infantil autorizados. Por ello, una vez transcurrido el primer año de su aplicación, procede entrar a clarificar y valorar su regulación e interpretación, analizando especialmente la doctrina administrativa que ya ha empezado a surgir al respecto y los principales aspectos susceptibles de mejora.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

Una de las principales novedades que se incorporó en la Campaña de Renta 2018 fue el potencial incremento de la deducción por maternidad (la cual se aplica para aminorar la cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF–), aumento que, con base en los gastos satisfechos a guarderías o centros educativos autorizados, puede llegar a ser de hasta 1.000 euros adicionales por cada menor a cargo.

En concreto, su inclusión en el art. 81 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 (LIRPF), vino establecida por el art. 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, dejando claro en su Preámbulo que con ello se perseguía una triple finalidad: estimular la incorporación de la mujer al mercado laboral; mejorar la conciliación de la vida familiar y laboral; y facilitar el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

En consecuencia, considerando los fines que motivaron en su momento la creación de la deducción por maternidad (incorporada en la Ley del Impuesto 40/1998 por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes), parece que, en ambos casos, mediante la compensación de parte los costes sociales y laborales de la maternidad, se persigue el fomento del acceso de las mujeres al mercado laboral (ya que, al articularse como deducciones a la cuota diferencial, suponen la obtención de una renta extra), debiendo destacarse que ninguna de las dos medidas se ha establecido para ayudar a “concretar la cuantía de la capacidad de pago de cada contribuyente”.

Sin embargo, y aunque en ambos casos se pretende evitar tanto que la maternidad impida o dificulte la vida laboral de las mujeres (procurando frenar las eventuales discriminaciones por razón de género y consiguiendo unos mayores índices de riqueza y bienestar) como que esta última afecte de forma negativa a la maternidad (velando asimismo por proteger la natalidad), cierto es que el incremento viene a aumentar la eficacia del incentivo que supone la deducción al mitigar el principal problema que plantea la conciliación laboral y familiar (el elevado coste del cuidado externo de los niños en edad preescolar), tratando de restituir parte de los gastos asumidos y facilitando, al mismo tiempo, el acceso al primer ciclo de la educación infantil en centros autorizados (lo que cobra sentido tanto para articular la eficacia de la información pertinente a efectos de control como desde el punto de vista del derecho a la educación por el que tienen que velar los poderes públicos).

..//..



Carmen López Herrera  
Analistas Financieros Internacionales (AFI)

Maria Cadaval Sampedro  
Universidad de Santiago de Compostela

## SUMARIO

1. Introducción
2. Evolución del déficit público: el enquistamiento del déficit estructural
3. Evolución de ingresos y gastos
4. 2021 cambio de paradigma: los Fondos Europeos de Recuperación y Resiliencia
5. Conclusiones

NOTAS

BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

2020 ha sido un ejercicio en el que se ha vuelto a ver el déficit público en valores similares a los de los años más crudos de la crisis financiera, pero con un nivel de deuda sensiblemente superior. En todo caso, las facilidades de política monetaria y el viraje desde la necesidad de consolidación fiscal a la de acelerar del gasto público para fomentar el crecimiento económico, han supuesto un cambio de paradigma que, al menos de forma temporal, guiará las cuentas públicas hasta 2023.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Antes de que el día 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud (OMS) declarase la covid-19 pandemia mundial, la economía española comenzaba el año con el temor fundado a una desaceleración económica. Los presupuestos prorrogados desde el año 2018 y la constatación de un déficit estructural superior al 3% del PIB –tras varios años de crecimiento– conformaban una tesitura compleja a la hora de gestionar un panorama condicionado por el déficit y la deuda pública.

La irrupción de la pandemia empeoró las previsiones iniciales y la situación epidemiológica introdujo un alto grado de incertidumbre en las perspectivas económicas. Se estima que la economía de la zona euro se habrá contraído un 7,8% en 2020, antes de crecer un 4,1% en 2021 y un 3% al año siguiente, según la Comisión Europea (CE). Independientemente del grado de ajuste de la estimación, la reducción de ingresos fiscales, el incremento del gasto derivado de la conjunción de medidas políticas excepcionales y la entrada en funcionamiento de los estabilizadores automáticos, tendrán un impacto directo sobre el volumen de déficit público acumulado en el ejercicio. En términos agregados, el desequilibrio no financiero europeo se prevé que haya superado el 8,8% en 2020 (representó el 0,6% en 2019), si bien, con diferencias significativas entre países. Alemania, que registró superávit en 2019, acusó un menor deterioro en sus cuentas que sus vecinos Francia, Italia o España que, además de partir de déficits, lo han incrementado sensiblemente por encima del 3% del PIB. Esta posibilidad se abrió gracias a que la Unión Europea decidió activar la cláusula general de salvaguarda del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), poniendo en suspensión las reglas fiscales. La deuda pública no es el riesgo más inmediato y la prioridad a corto plazo es evitar la retirada prematura de los estímulos fiscales, afirmó en la misma línea el Fondo Monetario Internacional (IMF, 2020).

La política monetaria, alineada con la fiscal, inyectará en los próximos meses miles de millones de euros a la economía española, al tiempo que el Banco Central Europeo comprará todas sus emisiones de deuda, si fuese necesario. Un presupuesto expansivo, la garantía de suficiencia financiera a través de una liquidez casi infinita, en paralelo con los pagos a cuenta de las comunidades autónomas «como si nada estuviera pasando» (Lago Peñas, 2020), son tres instrumentos que, junto con los recursos europeos, abren un horizonte de posibilidades y recuperación nunca antes visto en tiempos de paz. Sin embargo, las expectativas han de modularse

..//..



César Cantalapiedra López  
Analista Financiero Internacional

Maria Montaña González  
Analista Financiero Internacional

## SUMARIO

1. Las cuentas públicas regionales contienen su deterioro gracias a que el Estado absorbe el impacto de la crisis económica y sanitaria
2. Los gobiernos regionales generan un sustancial ahorro financiero a través de las refinanciaciones de operaciones con los fondos estatales
3. Conclusiones finales

## BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

El apoyo por parte del Estado a las comunidades autónomas con la inyección de recursos extraordinarios para hacer frente a las consecuencias de la crisis sanitaria y la ampliación de los objetivos de déficit financiados a través de los mecanismos de liquidez, han permitido mantener los niveles de solvencia de las haciendas autonómicas. El desequilibrio presupuestario se ha concentrado en la Administración Central, permitiendo a los gobiernos regionales mantener sus niveles de solvencia y acceder con facilidad a los inversores.

La complicidad de los mercados y la política expansiva del BCE han desplazado las curvas de tipos de interés de la deuda pública (del Tesoro y la autonómica) hacia mínimos históricos, cerrando el ejercicio cerca del cero la rentabilidad a diez años. En estas condiciones, buena parte de las regiones han seguido reduciendo gastos financieros, refinanciando con los bancos las operaciones concentradas en los fondos estatales y emitiendo bonos con primas de riesgo muy reducidas. Este elevado apetito inversor por el papel autonómico y la presión de la demanda por instrumentos sostenibles, deberían ser aprovechados para que las CC.AA. diversifiquen su base inversora y aumentaran la vida media de su deuda.

## CONTENIDO

### 1. Las cuentas públicas regionales contienen su deterioro gracias a que el Estado absorbe el impacto de la crisis económica y sanitaria

El impacto de la crisis económica y sanitaria derivada de la pandemia en las haciendas autonómicas ha sido limitado durante el ejercicio 2020. Aunque el gasto sanitario es la principal política de todos los gobiernos regionales por lo que representa sobre el gasto público total, la Administración Central y la Seguridad Social han absorbido buena parte de este impacto mediante diferentes paquetes de medidas aprobadas contra la covid. De hecho, con los últimos datos conocidos a noviembre de 2020, las finanzas regionales mostraban un superávit del 0,29% sobre PIB, que contrasta con un desequilibrio récord de la Seguridad Social por encima de los 20.000 millones y muy abultado del Estado sobre los 60.000 millones de euros. En cualquier caso, lo más probable es que a cierre de ejercicio también las comunidades autónomas salden el año con un déficit muy cercano al de los dos anteriores.

La irrupción de la pandemia provocó que los niveles objetivo inicialmente planteados por el Gobierno quedaran desactualizados, por lo que, en línea con la cláusula general de salvaguarda activada en marzo por la Comisión Europea, se adoptó la decisión de la suspensión de la aplicación de las reglas fiscales para los ejercicios 2020 y 2021. No obstante, hay que aclarar que el cumplimiento de los plazos de pago a proveedores, el régimen de autorización de las operaciones de endeudamiento de las administraciones territoriales y las medidas de seguimiento y supervisión para monitorizar el déficit fiscal han continuado estando vigentes. En este sentido, el Gobierno fijó una tasa de referencia de déficit a cierre de 2020 para el conjunto de CC.AA. en el -0,6% PIB. En caso de materializarse este objetivo, dejaría sin efecto los esfuerzos de consolidación inicialmente presupuestados por parte de las administraciones regionales, pero que necesariamente hubo que revertir para introducir medidas contracíclicas en medio de una caída del PIB sin precedentes en nuestra economía.

Aunque en términos netos las transferencias procedentes del Estado han neutralizado los efectos de la crisis económica y sanitaria, la dinámica presupuestaria de las regiones ha puesto de manifiesto su sensibilidad al ciclo, tanto por una menor recaudación de los ingresos cedidos de gestión propia como por el incremento del gasto social.

..//..



Juan José Rubio Guerrero  
Universidad de Castilla-La Mancha

Santiago Álvarez García  
Universidad de Oviedo

## SUMARIO

1. Introducción
2. Medidas tributarias aprobadas por el Estado
3. Principales medidas tributarias aprobadas en las CC.AA. de régimen común
4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
6. Otros impuestos cedidos
7. Impuestos propios
8. Medidas fiscales aprobadas en las CC.AA. de régimen foral
9. Conclusiones

NOTAS

BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

En este artículo se analizan las principales medidas tributarias aprobadas, tanto por el gobierno central como por los distintos gobiernos autonómicos, para hacer frente a la crisis económica provocada por la pandemia de la covid-19. A pesar de que han sido muchas las modificaciones legislativas realizadas, la conclusión es que la respuesta de la política tributaria, como ha sucedido con la política fiscal en su conjunto, no ha sido suficientemente proporcionada al reto al que nos enfrentamos ante la magnitud de la crisis que padecemos.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

El año 2020 ha sido pródigo en modificaciones tributarias. Solamente el gobierno central ha aprobado, como consecuencia de la pandemia, una veintena de medidas legislativas con incidencia en la materia impositiva, a las que tenemos que añadir las que han adoptado las comunidades autónomas y las haciendas locales.

Esta situación no tendría nada de particular si tenemos en cuenta tanto la magnitud de la crisis económica que está sufriendo nuestro país, que se ha traducido en la caída del producto interior bruto más pronunciada en tiempos de paz, como el papel que desempeñan la política presupuestaria en general, y la tributaria en particular, para contrarrestar los efectos de la misma.

El Instituto Bruegel ha elaborado una metodología para comparar el alcance de las medidas de política fiscal discrecional adoptadas por los distintos países, distinguiendo entre tres líneas de actuación: las medidas de impulso fiscal inmediato, por la vía de un mayor gasto público o de una reducción de impuestos; las de diferimiento en el pago de impuestos y cotizaciones sociales; otras medidas de apoyo a la liquidez del sector privado, fundamentalmente mediante avales públicos, que no implican ni mayor gasto ni menores ingresos en el momento de su concesión.

Como puede apreciarse en el cuadro 1, nuestro país ha movilizado en estos programas un volumen de recursos públicos sustancialmente menor que otras economías de nuestro entorno.

Por otra parte, la mayor parte de estas medidas de impulso fiscal inmediato, al menos en nuestro país, han afectado a la vertiente del gasto público, tanto por la vía de un mayor gasto en aquellas políticas, como la sanidad y la educación, más directamente relacionadas con la pandemia, como por las de sostenimiento de rentas de las personas más afectadas por la misma: prestaciones de desempleo, ERTE, garantías de ingresos mínimos, quedando en un segundo plano las medidas que afectan a la vertiente de los ingresos públicos.

..//..

# El certificado de residencia fiscal como prueba privilegiada ante la Administración Tributaria

A17



Consell obert, N°. 360, 2021

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

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. El certificado de residencia fiscal
- III. Otras pruebas documentales

## CONTENIDO

### I. Introducción

El artículo 8 de la Ley del IRPF liga la condición de contribuyente del impuesto a la residencia habitual y el artículo 9 detalla el concepto de residencia habitual a partir de tres criterios:

Permanencia de más de 183 días en territorio español

Núcleo de intereses económicos

Núcleo de intereses vitales

Ninguno de estos criterios es prevalente, sino que son alternativos. De este modo, la Administración Tributaria puede fundamentar en cualquiera de ellos la decisión de fijar la residencia fiscal de un sujeto en España. Ahora bien, lógicamente, sin apartarse del designio legal.

En este contexto es preciso referirse al certificado de residencia fiscal como elemento de prueba de la condición de residente fiscal en otra jurisdicción distinta a la española de forma que el sujeto al cual se refiere puede no quedar sujeto a la normativa tributaria de nuestro país por no ser aplicables aquellos tres criterios. O, en todo caso, puede abrir un conflicto de doble residencia fiscal si la condición de residente fiscal es reivindicada por más de una jurisdicción fiscal.

El mencionado art. 9.1 dispone que

"Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cual quiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acrechte su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural"

El texto en negrita resalta la cuestión de la prueba de la residencia en un territorio distinto al español por parte del contribuyente, cuestión que, tal y como advierte la STSJ Murcia 615/2018, de 24 de septiembre, es una cuestión de hecho: "La residencia fiscal es una cuestión de hecho, no de opción, sin que ni el contribuyente ni tampoco la Administración, puedan a su libre albedrío variar ésta en razón a sus puntuales intereses, en cada ejercicio fiscal!"

### II. El certificado de residencia fiscal

El Tribunal Supremo (TS) ha privilegiado la aportación de dicho certificado de residencia fiscal en la Sentencia de 13 de octubre de 2011 en la que, en esencia, lo que se discute es si procede aplicar el criterio de centro de intereses vitales o no. El TS reprocha al recurrente entre la documentación aportada "la falta de certificación de residencia fiscal en otro país" lo cual lleva a valorar como elementos de vinculación con el territorio español los otros datos aportados por la Inspección.

Debe reconocerse, por tanto, a la aportación de un certificado de residencia fiscal de otro país prevalencia suficiente para desactivar la aplicación de los criterios establecidos en el artículo 9 LIRPF, sin que, a tal efecto, influya el hecho de que el país que lo emite tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición (COI) con España o sujete a tributación efectiva la renta mundial de sus residentes. Téngase en cuenta que la STS de 13 de octubre de 2011 se proyecta sobre unos hechos acaecidos en 1992 y el país con el que España se estaría disputando la consideración del recurrente como residencia fiscal era Emiratos Árabes Unidos. España y Emiratos Árabes Unidos tienen CDI desde el 5 de marzo de 2006 y en este último territorio no existe imposición sobre la renta de las personas físicas. La posición del TS, reiterada en la Sentencia de 15 de octubre de 2012, es reprendida, además, por muchos tribunales de justicia cuya cita se haría interminable:

...//...

## Solicitud de aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en periodo ejecutivo

A18



Consell obert, Nº. 360, 2021

**Eduardo Barrachina Juan**  
**Magistrado por oposición de lo ContenciosoAdministrativo**  
**Tribunal Superior de justicia de Cataluña**

### CONTENIDO

Ha constituido una cuestión conflictiva si la Administración tributaria puede dictar una Providencia de Apremio respecto de deudas tributarias, sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el obligado tributario, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

Existen Principios Generales del Derecho que no sólo aparecen elementos decorativos de una determinada rama del Ordenamiento Jurídico, sino que tienen vocación de eficacia y de aplicación en beneficio de la legalidad de la relación jurídica tributaria . No es fácil encontrar sentencias dictadas por el Tribunal Supremo y otros órganos jurisdiccionales, en virtud de las cuales se haya resuelto una determinada controversia jurídica, en sentido favorable al interés del recurrente, en aplicación de alguno de dichos principios. No hay que olvidar que dichos principios se encuentran amparados en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, así como en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, lo que permite configurar un desarrollo legislativo y reglamentario que permita un determinado condicionamiento a la actividad administrativa, en cualquier aspecto de que se trate, tanto formal como sustantivo.

Existen determinados principios generales que no sólo sirven para inspirar la interpretación de una determinada norma jurídica, sino que llegan a condicionar la eficacia administrativa, como ocurre con los principios de buena administración y buena fe. En ocasiones, se puede afirmar que el deficiente funcionamiento administrativo, no tiene por qué sufrirlo el recurrente tanto ante la Administración Pública, con quien mantiene una controversia jurídica, como ante un órgano jurisdiccional.

Por ello, se puede afirmar que no es posible que la Administración tributaria dicte una providencia que abre la vía de apremio, sin resolver antes una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada por el contribuyente, pues con tal proceder, se vulneran los artículos 65.5 y 167.3 de la Ley 58/2003, que impiden que una vez expirado el plazo para el ingreso en período voluntario de la deuda tributaria y habiendo solicitado el contribuyente el aplazamiento de la deuda, la Administración tributaria dicte providencia que abre la vía de apremio.

El artículo 65.5 de la LGT dispone lo siguiente:

La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

El texto legal expuesto, unido a lo que también se dispone en el artículo 167.3 de la LGT, al regular las causas legales de oposición al apremio, entre las que se encuentra la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación, permite afirmar que incluso aunque se haya solicitado el aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo de cobro de las deudas tributarias, no se pue- . de dictar la Providencia de Apremio en relación con las cuantías adeudas y recargo correspondiente.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de octubre de 2020, se resuelve, en recurso de casación, una controversia jurídica cuyo presupuesto fáctico hace referencia a tres liquidaciones de una determinada figura tributaria, contra la que se interpuso recurso de reposición, que fue expresamente desestimado. A continuación, se presentó una solicitud de suspensión de la ejecución inmediata con aportación de avales bancarios. Pero el órgano administrativo competente archivó la petición de suspensión con devolución de avales.<sup>1</sup> Finalizado el período voluntario de pago de la deuda tributaria, se solicitó el aplazamiento de la misma, lo que fue contestado por la Administración tributaria con la notificación de una Providencia de Apremio, con los recargos correspondientes. La Administración tributaria consideró que no resultaba de aplicación el artículo 167.3 de la LGT, al no haberse presentado la solicitud de fraccionamiento de pago en período voluntario y no como sucedió en este caso, que se presentó en período ejecutivo.

La base central de la oposición de la Administración tributaria tenía por fundamento la consideración de que el planteamiento de la demanda se basó en considerar que las consecuencias de pedir el aplazamiento en período voluntario de pago y en vía ejecutiva son las mismas, esto es, las previstas en el artículo 167.3 b) LGT, según el cual no puede dictarse providencia de apremio, si se ha presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento ó compensación . Pero en dicho precepto se hace referencia a solicitudes presentadas en período voluntario, y no aquellas en las que ya se ha iniciado la vía ejecutiva.

..//..

## Exención por reinversión en vivienda habitual de IRPF: la excusa que necesitabas para cambiar de vivienda

# A19



Inmueble: Revista del sector inmobiliario, N°. 210, 2021

**Anabel Naval**  
Asesora fiscal de BROSETA

### RESUMEN

Si estás pensando en cambiar de vivienda te interesa conocer la exención por reinversión en vivienda habitual a efectos de IRPF. El referido beneficio fiscal ha sido objeto de varios pronunciamientos tanto por la Administración como por los Tribunales, por lo que, para su correcta aplicación, se debe conocer tanto la normativa que lo desarrolla como los criterios doctrinales y jurisprudenciales sobre el tema.

### CONTENIDO

Se acerca la campaña de renta y con ella el batiburrillo de dudas sobre cómo optimizar al máximo el ahorro fiscal. En este contexto queremos destacar un beneficio fiscal bastante interesante, la exención por reinversión en vivienda habitual, que, aunque parece de sencilla aplicación ha supuesto un calvario para los contribuyentes que han tenido que recurrir a los Tribunales.

La venta de una vivienda tributa en el IRPF y, en el caso de obtener beneficios en ella, dicha tributación puede implicar un coste del 19 al 23% dependiendo del importe de la ganancia obtenida.

La ley de IRPF prevé la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual cuando el importe obtenido en la venta se reinvierta en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual.

Se considerará que existe rehabilitación a efectos de la presente exención cuando se cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

i) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

ii) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición (si se efectúa durante los dos años anteriores al inicio de las obras) o del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio (en los demás casos). A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

El importe obtenido en la transmisión se deberá reinvertir en el plazo de los dos años previos o posteriores a la fecha de transmisión, y no necesariamente de una sola vez.

Sobre el plazo de reinversión, el Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia de 17 de febrero de 2021, ha sentado doctrina, considerando que, en los casos de adquisición de terreno para construir la nueva vivienda habitual, se aplicará la exención a las cantidades reinvertidas en los dos años posteriores a la transmisión de la vivienda habitual objeto de la ganancia patrimonial aun cuando la declaración de final de obra sea posterior a dicho plazo.

Según el Tribunal Supremo en la referida Sentencia, la norma no exige que en el plazo de dos años se produzca la adquisición jurídica (título y modo) de la nueva vivienda habitual, sino exclusivamente que en dicho plazo se "reinvierte el importe obtenido en la enajenación". Esta sentencia abre la puerta a que muchos contribuyentes se beneficien de la exención cuando tengan la intención de reinvertir el importe obtenido en la transmisión de su antigua vivienda en la construcción de una nueva.

En cuanto al concepto de vivienda habitual, se considera que es aquella que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Para el caso de la exención por reinversión de vivienda habitual se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando se entienda cumplido el requisito de los tres años en ese momento o se hubiera cumplido hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión. Es decir, si se ha residido en una vivienda durante un plazo de tres años ininterrumpido y luego se ha cambiado de vivienda residiendo dos años y un día, en el caso de transmisión, ninguna de las dos daría derecho a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.

No obstante lo anterior, se podría aplicar la exención a pesar de no cumplirse los plazos requeridos para la consideración de vivienda habitual, cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso, crecimiento de la familia u otras análogas justificadas.

A los efectos de acreditar que el inmueble constituye vivienda habitual, la Administración ha manifestado que el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente, como tampoco el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

..//..

La subida de impuestos se hace global

A20



Inversión, N°. 1232, 2021

Peter Coy  
Bloomberg Businessweek

## CONTENIDO

Cuando entrevisté a Kimberly Clausing en 2017, ella era profesora de economía del Reed College de Portland. Tenía unas ideas muy interesantes, aunque un tanto irrealizables, sobre cómo obligar a las multinacionales a pagar impuestos. En su momento escribí que su plan era digno de estudio «aunque fuese para comprobar hasta qué punto podrían mejorarse las cosas si la política no se interpusiese».

Y mire dónde ha llegado. En enero, solo cinco días después de empezar su nuevo trabajo en la facultad de derecho de la UCLA, se le ofreció el cargo de subsecretaria adjunta del Tesoro de los EEUU para el análisis fiscal. Solicitó una excedencia de la UCLA un mes después para mudarse a Washington. Su jefa, la secretaria del Tesoro, Janet Yellen, y el jefe de su jefa, Joe Biden, han apostado por la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal.

De repente, ese objetivo tan inalcanzable, por el que Clausing y un grupo de académicos y activistas luchaban, parece factible. «Existe un consenso internacional muy sólido a la hora de abordar estos problemas, y nuestras acciones pueden impulsar a su vez acciones en el extranjero...», declaró en febrero ante la comisión de finanzas del Senado.

Tras décadas perjudicándose mutuamente, 139 países ricos y pobres están acercando posturas con respecto a un marco con el que gravar a las multinacionales en lo que constituiría el mayor cambio en el sistema desde 1923. El objetivo consiste en crear un frente común para evitar que las empresas enfrenten a un país con otro, reconociendo que una carrera a la baja en la fiscalidad no tiene ganador, sino un grupo de perdedores a los que se les priva de ingresos.

Las multinacionales están preocupadas. El 12 de abril, la asociación Business Roundtable, la voz de las grandes empresas estadounidenses, publicó una encuesta entre sus miembros en la que se mostraba que el 76 por ciento de los directores ejecutivos cree que uno de los pilares fundamentales del plan de Biden (duplicar el tipo sobre los beneficios obtenidos en el extranjero) perjudicaría de forma moderada a la industria.. considerable competitividad de dichas empresas... La propuesta de aumentar los impuestos a quienes crean empleo ralentizaría la recuperación de los Estados Unidos y perjudicaría a los trabajadores, declaró en un comunicado el presidente y director general de Business Roundtable, Joshua Bolten. Fue jefe de gabinete George W. Bush.

La tributación de las multinacionales es un tema muy complejo, repleto de jerga de reforma como Pilar Uno, BEPS, GLOBE y GILTI. Y de estrategias de minimización como los «patent boxes» y «un doble irlandés con un sándwich holandés». La complejidad deriva de los resultados de un juego del gato y el ratón en el que los legisladores eliminan los vados legales del sistema y los abogados especialistas en derecho fiscal descubren rápidamente otros nuevos.

No obstante, el problema subyacente es sencillo. A aquellos países independientes que funcionan por su cuenta, por muy grandes y poderosos que sean, les resulta muy difícil acorralar a las empresas que operan a nivel internacional y pueden trasladar las operaciones (o incluso únicamente los beneficios declarados) a paraísos fiscales como Barbados e Islas Caimán. La OCDE calcula que este juego de estructuras societarias priva a las arcas públicas de hasta 240.000 millones de dólares al año. Por lo tanto, unir fuerzas resulta fundamental.

El entusiasmo de la Administración Biden por exprimir más ingresos fiscales de las multinacionales ha dado un nuevo impulso a un antiguo proyecto de la OCDE, con sede en París, y el Grupo de los 20, que incluye a muchos de los países más ricos de la OCDE, junto con otros como Brasil, China, la India e Indonesia. Se ha invitado a participar a 28 casi 100 países más pequeños, lo que convierte esta iniciativa en un verdadero esfuerzo internacional.

Para los Estados Unidos, la máxima prioridad consiste en frenar la fuga de ingresos fiscales que suponen los paraísos fiscales. Para Europa, consiste en gravar a los gigantes tecnológicos estadounidenses, que ganan mucho dinero en su territorio pero pagan pocos impuestos, puesto que cuentan con pocos empleados o instalaciones en la región. Para los países en desarrollo, se trata de una fórmula fiscal que les ofrece una mayor parte del pastel, ya que son los que más dependen del impuesto de sociedades para financiar sus gobiernos. Para todos, se trata de invertir el flujo de ingresos que durante décadas se ha inclinado hacia el capital apartándolo del trabajo.

El acuerdo incipiente consta de dos partes, o lo que la OCDE denomina «pilares». El primero consistiría en modificar cómo se distribuye entre los países el derecho de gravar a las empresas, basándose menos en la presencia física de una determinada empresa como criterio principal. El segundo pilar pretende detener la carrera a la baja por lo que respecta a los tipos impositivos estableciendo un tipo mínimo internacional.

Nos encontramos en un momento que Reuven Avi-Yonah, profesor de la facultad de derecho de la Universidad de Michigan, denomina la cuarta era de la regulación de la fiscalidad corporativa internacional. En cada era, diplomáticos, contables y economistas se han enfrentado al mismo conjunto de cuestiones y han dado respuestas diferentes.

..//..



Juan Calvo Vergez  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

1. Introducción.
2. Características generales del régimen especial español en su modalidad "básica".
3. Análisis específico del denominado "nivel superior" o "modalidad ampliada" del régimen especial español del grupo de entidades.
4. Alcance de la reforma introducida en su día por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley del IVA.
5. El desarrollo reglamentario de la reforma legal de 2014: análisis de los Reales Decretos 1073/2014, de 19 de diciembre, y 1512/2018, de 28 de diciembre.
6. Principales cuestiones conflictivas derivadas de la tributación por ambas modalidades del régimen especial español.
7. Reflexiones finales.

## RESUMEN

El presente estudio tiene por objeto analizar, a la luz de su evolución normativa, la experiencia española relativa a la aplicación del llamado régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal y como se expone a lo largo del estudio, estimamos que la regulación del régimen especial llevada a cabo por el legislador español no resulta conforme al art. 11 de la Directiva IVA, ya que no se construye un nuevo y único sujeto pasivo en el Impuesto. A mayor abundamiento ni siquiera la modalidad básica del régimen especial puede calificarse como un auténtico régimen de grupos, ya que no elimina las operaciones entre ellos. Y tampoco la modalidad "avanzada" encaja en la regulación comunitaria. Todo ello sin perjuicio de reconocer el esfuerzo realizado por el legislador español a la hora de perfeccionar la regulación del presente régimen especial.

## CONTENIDO

### 1. Introducción.

Como seguramente se recordará dentro del ordenamiento tributario español allá por el año 2006 la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, incorporó en su día en su art. 3 apartado 4 un nuevo régimen especial al conjunto de los regulados en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto (LIVA), incluyendo además en su Disp. Final 1<sup>a</sup> apartado cinco una normativa de carácter paralelo susceptible de aplicarse en el marco del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Se introdujo así un nuevo régimen de tributación que, sin embargo, no aparecía en el texto del Proyecto de Ley remitido previamente al Congreso de los Diputados, habiéndose producido su incorporación a la normativa española aplicable en materia de imposición general indirecta sobre las ventas durante el trámite parlamentario de dicha norma.

En líneas generales la justificación de la creación de este nuevo régimen especial dentro del Capítulo XI del Título IX de la LIVA obedeció a la consecución de los siguientes objetivos:

1º) Evitar o reducir los costes financieros derivados de la aplicación del Impuesto, por la existencia de sociedades con saldos de IVA a devolver o compensar y otras con saldos acreedor y que, por tanto, deben de ingresar el Impuesto, permitiendo la compensación inmediata mediante la agregación de cuotas en una sólo declaración.

2º) Posibilitar que el desarrollo de las estrategias de desarrollo de sus actividades dentro de los grupos de empresas no se vean entorpecidas o frenado por la aplicación del Impuesto, cuando existan en el grupo entidades total o parcialmente exentas ya que, al no recuperar la totalidad del Impuesto soportado, las decisiones del grupo pueden verse condicionadas por las funciones que debe asumir cada sociedad y la localización de los medios para llevarlas a cabo.

3º) Alcanzar una simplificación de la operativa de los grupos de entidades, excepto en el supuesto de que se optase por la aplicación del régimen de determinación de la base imponible, ya que en este último caso se obligaría a desarrollar un sistema de información analítica que informara sobre la imputación de las cuotas soportadas en realización de operaciones intragrupo y una memoria justificativa de los criterios seguidos.

4º) Facilitar la exacción del IVA para los grupos de empresas.

..//..

## Reuniones online: una tendencia al alza con necesidad de mejoras

# A22



Capital humano, N° 364, 2021

**Flor Cid**  
Directora de FlorCidComunicacion

### RESUMEN

España es uno de los países de Europa con más reuniones virtuales desde la pandemia, pero ¿son productivas o es presencialismo digital?

### CONTENIDO

Desde hace ya más de año, proponer, convocar y mantener reuniones online con la plantilla se ha convertido en una dinámica más que habitual. Ciertamente, en gran parte de los casos, emplear este sistema es una obligación, provocada por las recomendaciones sanitarias en materia de seguridad, salud y prevención de nuevos contagios.

Ahora bien, como suele ocurrir con todo aquello que resulta impuesto, puede llegar un punto en el que la respuesta del empleado o del equipo ante cierto volumen de convocatorias no sea la más deseada, de modo especial en lo que a motivación, percepción sobre la propia gestión del tiempo y conciliación se refiere.

Ante la llegada de novedades de este y de otro tipo, los departamentos de RRHH están en plena sintonía con las áreas de Comunicación en general, y de Comunicación Interna en particular; y éstas, a su vez, alineadas con el resto de departamentos de la empresa, incluyendo a la Dirección.

Siempre insisto en este enfoque integrador porque son tiempos que demuestran que, si bien la senda ya venía siguiéndose antes de la era COVID, en la actualidad se ha convertido en un imperativo para la correcta consolidación, afianzamiento en sus mercados y crecimiento de las compañías.

Las convocatorias online, de cualquier tipo y orientadas hacia distintas clases de audiencias, son dignas ya de diversos estudios, reflexiones y análisis acerca de su conveniencia, su metodología y su eficacia; pero las que se refieren a la comunicación interna cobran una especial relevancia, al ser las que ataúnen directamente al activo más valioso con el que cuentan hoy en día los negocios, en gran parte de los casos teletrabajando: sus Recursos Humanos.

En general, una de las «quejas» más señaladas es el exceso de convocatorias, lo que impide una correcta y necesaria desconexión digital y se traduce, en varias ocasiones, en un estado de conexión permanente (bien por voluntad propia, bien por imposición del protocolo de la organización), bastante mayor a veces del que se tenía previamente a la llegada del COVID. Recientemente, he leído un artículo en «20 Minutos» que reflexiona sobre las claves para que las reuniones en el trabajo sean realmente productivas.

Me ha parecido especialmente llamativo (aunque no sorprendente) el dato de que España es uno de los países de Europa con más reuniones virtuales desde la pandemia.

De hecho, añade que solo durante el año pasado, las plataformas de servicios de videoconferencias batieron el récord de los 2,7 mil millones de minutos en reuniones virtuales en todo el mundo, según datos de Zoom.

Para mejorar esta situación, algunos expertos recomiendan que, con la planificación y organización previa suficiente, una reunión de 40 minutos de duración puede resultar verdaderamente productiva, sin caer en los excesos de tiempo de conexión.

Otras de las pautas que aporta dicho artículo se basa en ser capaces de definir el objetivo del encuentro, así como de seleccionar a los participantes más adecuados.

Este último punto no sucedía con tanta frecuencia cuando las reuniones eran presenciales; en mi opinión, el hecho de saber que todo el mundo está al alcance y conectado detrás de un ordenador, tableta o dispositivo móvil, puede conducir al error de intentar convocar a un número de empleados mayor del necesario para cada tema.

Por último, y sin caer en la dinámica de las «fórmulas mágicas» (porque no existen, y la personalización en función de la empresa y situación será lo que verdaderamente funcione en cada caso), una pieza fundamental es la ya mencionada gestión del tiempo, para la cual, contar con un plan de seguimiento que poder compartir desde Comunicación Interna con el resto de departamentos y equipos, resultará muy beneficioso para combatir el efecto «reunionitis online».



**Miguel Cruz Amorós**  
Ex-Director General de Tributos

### CONTENIDO

No deja de sorprender a estas alturas la aprobación del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. Y me explico. Las disposiciones sobre asimetrías híbridas forman parte de un paquete de medidas antiabuso o medidas antiplanificación fiscal, que la Unión Europea puso en marcha en línea con algunas de las recomendaciones del Proyecto BEPS (erosión de bases y traslado de beneficios) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, mediante la modificación parcial en 2017, de la Directiva 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.

Las medidas son cinco: una cláusula general antiabuso, transparencia fiscal internacional, imposición de salida, asimetrías híbridas y limitaciones en la deducibilidad de intereses. Las fechas obligadas de transposición son distintas según las medidas, pero habiéndose aceptado que no era necesario trasponer la cláusula general antiabuso porque la legislación interna española contiene una regulación más avanzada de esta cuestión y que el plazo para la incorporación de la medida sobre limitación de intereses todavía no ha vencido, las medidas pendientes de incorporación a principios de 2021 eran las otras tres. Pero en el Real Decreto-ley solo se incorpora lo relativo a asimetrías híbridas mientras que la transparencia fiscal internacional y la imposición de salida, siguen incorporadas al Proyecto de ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, como ya hemos explicado en estas mismas páginas hace unos meses, y a su lenta tramitación. Por lo tanto, habiendo iniciado antes la carrera, han sido adelantadas en su aprobación por este sprint urgente de las asimetrías híbridas.

¿Por qué se ha recurrido al Real Decreto-ley para poner en pie las asímetrías híbridas y no se han incorporado al mismo las otras dos medidas, dada la premiosa tramitación del Proyecto de Ley o por qué no se han incorporado las asimetrías híbridas mediante enmienda al Proyecto de Ley, ahorrándonos un Decreto-ley en materia tributaria? La verdad es que no somos capaces de explicarlo, pero, salvo la curiosidad científica, tampoco se trata de una cuestión de mayor importancia práctica. Tengase en cuenta, como dice la Exposición de Motivos, que el número de contribuyentes o las rentas afectadas por las normas de este Real Decreto-ley resultan poco significativos.

Al contribuyente le interesa más saber que lo dispuesto tiene efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor el 10 de marzo de 2021. Otra cuestión de aplicación temporal es la derogación el 10 de marzo de 2021 del artículo 15. j) de la LIS, entendemos que, con el mismo efecto retroactivo, por lo que lo hecho en los períodos impositivos abiertos deberá calificarse exclusivamente con la nueva normativa. Antes de entrar en el Derecho positivo modelado por el Real Decreto-ley, resulta muy clarificador fijar los principios y los conceptos determinantes de la institución de las asimetrías híbridas, principalmente los siguientes:

1. Las asimetrías son híbridas porque inducen efectos fiscales de doble deducción, de deducción sin inclusión en una renta imponible o de doble no inclusión. No obstante, no se consideran, conforme a la Directiva, las asimetrías híbridas debidas a que el beneficiario esté exento del Impuesto, las que se producen en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento financiero sujeto a un régimen tributario especial y las derivadas de simples diferencias de valoración.

2. Las asimetrías de las que hablamos surgen en el ámbito internacional, no solo entre España y otros Estados miembros, sino también entre España y terceros países o territorios. La particularidad de nuestros regímenes forales, sin embargo, hace que caigan en el ámbito potencial de aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas.

3. Puede haber operaciones híbridas o entidades híbridas. Estas últimas, cuando una entidad se imputa o excluye, en virtud de diferencias en su calificación fiscal, rentas o gastos de otra de diferente jurisdicción.

4. Las asimetrías híbridas presuponen criterios especiales de vinculación o mecanismos estructurados, según lo estipulado legalmente. Nuestra legislación considera mecanismo estructurado "... todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones, o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada".

5. Otras asimetrías híbridas que pudieran aparecer, distintas de las tipificadas en la Directiva y en la legislación interna, deberían tratarse con los criterios de las normas generales antiabuso existentes en cada legislación: en nuestro caso, calificación, simulación o conflicto en la aplicación de la norma, sin olvidar la figura de la economía de opción de posible consideración en este ámbito.

La cirugía reparadora de las consecuencias fiscales de las asimetrías híbridas utiliza dos instrumentos que actúan como reglas concatenadas o de prelación. La denominada "norma primaria" (expulsión del gasto) que anula directamente los efectos fiscales de la asimetría híbrida y la "norma secundaria" (inclusión del ingreso principalmente) a la que se recurre cuando la primaria, a pesar de que subsistan los efectos fiscales perniciosos, queda sin aplicación o, interviniendo un país o territorio tercero, no existan en el mismo normas de eliminación de tales efectos. Según los casos, la Directiva permite a los Estados miembros prescindir de la norma secundaria.

La norma comentada ha hecho uso de dicha potestad, no estableciendo la norma secundaria para los establecimientos permanentes híbridos ni las entidades híbridas inversas.



Irene Rovira Ferrer  
Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS DE ALQUILER:
  - 1. TRIBUTACIÓN EN EL IS
  - 2. TRIBUTACIÓN EN EL IRPF
  - 3. TRIBUTACIÓN EN EL IVA
- III. EFECTOS FISCALES DE LA DISPENSA TOTAL DE ALGUNAS MENSUALIDADES
- IV. LA TRIBUTACIÓN DEL APLAZAMIENTO DEL PAGO DE LAS RENTAS DE ALQUILER
- V. LA IMPLICACIÓN FISCAL DEL IMPAGO DE DETERMINADAS MENSUALIDADES
- VI. EL IMPACTO TRIBUTARIO DE LA SUSPENSIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO
- VII. CONSECUENCIAS EN LAS DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTegra DEL IRPF RELACIONADAS CON EL ALQUILER
- VIII. CONCLUSIONES
- IX. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es analizar el impacto fiscal de las principales contingencias generadas por la crisis económica y sanitaria derivada del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles: la suspensión contractual, la reducción de las rentas de alquiler, la dispensa total de algunas, el aplazamiento de su ingreso o su impago. Y es que, más allá de la difícil situación provocada por la pandemia, algunas de las medidas aprobadas para hacerle frente han incidido de forma directa en tales cuestiones, por lo que, tras analizar la naturaleza jurídica de cada una resulta de vital importancia examinar su compleja tributación (la cual no solo afecta a diferentes impuestos, sino que también varía en función de las partes y del momento en el que se produzcan). Así, se clarificarán las consecuencias fiscales tanto para el arrendador como para el arrendatario en cada uno de los impuestos afectados (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido), destacando al mismo tiempo las cuestiones problemáticas que se plantean (incluso respecto al Derecho de la Unión Europea) y aportando algunas propuestas de mejora.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Después de que el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud reconociera la pandemia internacional ocasionada por el COVID-19, la preocupación por hacer frente a la grave situación de emergencia ha pasado a centralizar la actuación de los poderes públicos.

No obstante, su complejo cometido va mucho más allá del propio ámbito sanitario, ya que las necesarias restricciones sociales y de la actividad económica para intentar frenar la propagación del virus han comportado una fuerte crisis económica y social.

En este sentido, la inevitable reducción e incluso falta de ingresos que han ocasionado no solo han puesto en riesgo la supervivencia del tejido empresarial y profesional, sino que se han añadido a la compleja situación que ya arrastraba el mercado inmobiliario por la crisis financiera de los últimos años.

En consecuencia, la urgente necesidad de velar por la subsistencia de las personas y las familias y por la propia supervivencia de la actividad económica del país, ha dado lugar a una prolífica actividad normativa sin precedentes, la cual se constata a nivel estatal, autonómico y local y ha tenido impacto en diferentes ámbitos jurídicos.

Y en este contexto, ante la evidente dificultad o imposibilidad de afrontar el cumplimiento de las obligaciones contractuales, una de las relaciones jurídico-privadas que más se ha visto afectada por la voluntad de garantizar ambas cuestiones ha sido la del arrendamiento de bienes inmuebles, donde se han creado medidas de muy diversa índole y tanto relativas a los alquileres de vivienda como a los de carácter comercial.

..//..

## Relación jurídica-tributaria: certeza tributaria, seguridad jurídica y actuaciones proactivas de la AEAT

# A25

Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 3, 2021



Francisco José Delmas González  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ELABORACIÓN NORMAS. APLICACIÓN
  - 2.1. Elaboración normas
  - 2.2. Relación jurídica tradicional: art. 17 LGT (sujeto activo-sujeto pasivo)
  - 2.3. Autoliquidación: Desplazamiento de la carga a los obligados tributarios (certeza y claridad nor-mas); dificultad en la interpretación de las normas
  - 2.4. Interpretación razonable normas. Consecuencias
  - 2.5. Certeza tributaria. Medios de proporcionar dicha certeza: art. 85 LGT
3. CONCLUSIONES

### BIBLIOGRAFÍA

### WEBGRAFIA

### RESUMEN

Las normas tributarias son complejas de aplicar. En un sistema tributario caracterizado por el cumplimiento por los contribuyentes de las obligaciones, tanto materiales como formales, es relevante que la Administración ayude a que estos cumplan de manera voluntaria con sus obligaciones.

Las normas deben redactarse con rigor y precisión, además es imprescindible proporcionar certeza tributaria. Aquí cobra un relevante papel la Administración tributaria en los mecanismos de asistencia para el cumplimiento voluntario de las obligaciones y de obtención de certeza que deben ser ágiles. ¿Son suficientes los mecanismos? ¿son dinámicos?

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes deben contar con la información y apoyo necesarios para cumplir voluntariamente sus obligaciones tributarias tanto materiales como formales a un costo razonable para ellos.

Para fomentar el cumplimiento voluntario y la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario, las administraciones tributarias deben adoptar una actitud orientada a apoyarles, asegurando que los contribuyentes tengan la información y el soporte que necesitan para cumplir sus obligaciones y reclamar los derechos que les correspondan con arreglo a la ley.

Para ello los obligados tributarios deben contar con normas claras y precisas, con mecanismos de obtención de certeza tributaria y seguridad jurídica y sistemas de ayuda para cumplir con sus obligaciones.

La misión fundamental de la Agencia Tributaria debe consistir en favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Para ello desarrolla dos líneas de actuación: por una parte, la ayuda para el cumplimiento voluntario de las obligaciones materiales y formales, mediante la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente, para facilitar y minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, conjuntamente con el desarrollo de otras actuaciones preventivas; y, por otra parte, la regularización de conductas irregulares o poco ortodoxas, mediante la detección, regularización y, en su caso, sanción de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

Ambas líneas de actuación definen las áreas básicas de la estrategia de la AEAT como elementos básicos y nucleares de su actividad, sin perjuicio del desarrollo de otras actividades complementarias.

..//..

## El extraño. A propósito del “canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears”

# A26

Quincena fiscal, Nº 7, 2021



**Alejandro Menéndez Moreno**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

### CONTENIDO

El primer impuesto propio de una Comunidad Autónoma en el presente año , el referido “canon”, lo contempla la Ley 3/ 2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de les Illes Balears para el año 2021 (BOE de 2 de febrero de 2021), y es el término “canon” lo que resulta, a simple vista, casi tan extraño como el protagonista de la excelentenovela de Albert Camus, traducida la mayoría de las veces como “El extranjero”, traducción sobre la que, pese a ser lego en la materia, me atrevo a decir que no parece tan certera para denominar al personaje principal de la novela como el título del presente comentario editorial.

Extraña, en efecto, la calificación de “canon”, –aunque en Baleares hay otro ingreso público denominado así: el “canon de saneamiento de aguas”; y es un término utilizado con alguna frecuencia en los impuestos propios de las CCAA–, porque las denominaciones de los ingresos públicos de derecho público que contempla nuestro ordenamiento jurídico son, en primer lugar, las de impuestos, tasas y contribuciones especiales del artículo 2 de la vigente LGT . Aunque se utiliza también la denominación de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, recogida en la disposición adicional primera de la misma LGT, en la redacción que le ha dado la ley 9/ 2017, de 8 de noviembre , de Contratos del Sector Público.

A una de esas clases de ingresos públicos se refiere también la Ley 25/ 1998, de 13 de julio , de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales; en tanto que dos de las antedichas modalidades de ingresos públicos y los precios públicos están presentes en el enunciado de la Ley 8/ 1989, de 13 de abril , de tasas y precios públicos y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Naturalmente, toda esta “pluralidad” terminológica se recoge profusamente (y con demasiada frecuencia, confusamente) en las numerosas leyes que se refieren a las haciendas de las distintas Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales.

Es verdad que, como se acaba de indicar, el término “canon” se ha utilizado con cierta frecuencia en otras leyes relativamente recientes, refiriéndose a algunos ingresos públicos que son, con frecuencia, equiparables a las tasas. Pero no es menos cierto que uno de los objetivos que se propuso la Ley 230/ 1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, fue, precisamente, la simplificación y clarificación de la terminología con la que hasta entonces (y, como se está pudiendo comprobar, no solo entonces) se denominaba a los ingresos encuadrables en la categoría general de los tributos.

Entre esas variopintas denominaciones estaban las de arbitrios, precios, tarifas, cánones, exacciones, etc., además de las que todavía contempla la actual clasificación de los tributos del consabido artículo 2.2 de la vigente LGT, heredero directo del artículo 26.1 de la citada LGT de 1963. Este plausible propósito de unificación terminológica y clarificación conceptual sereflejaba en la Exposición de Motivos de la citada LGT de 1963, cuando aludía a la clasificación de los tributos que aún pervive, con estas palabras: Cumple fundamentalmente fines terminológicos al pronunciarse por la voz tributos, como comprensiva de todos los que pueden establecerse en uso de las facultades reconocidas en el artículo segundo.

Salvo escasas excepciones, las normas contenidas en la Ley son formuladas como aplicables a las tasas, a las contribuciones especiales y a los impuestos. De este modo se pretende por la Ley General que de no existir esencial inadecuación entre la norma y el supuesto de hecho sean aplicables todos sus preceptos a las tres clases de tributos que la misma establece”.

Es evidente que este propósito de la LGT de 1963 –en vigor, cabe recordar, nada menos que hasta finales del año 2003– tenía que ver con la necesaria delimitación del régimen jurídico de los ingresos públicos de derecho público en e l l a regulados, propósito que estaba inspirado en un principio tan relevante e ignorado en nuestros días como el de seguridad jurídica, lo que motiva, asimismo, las consideraciones que recoge el presente editorial.

Aunque el enunciado del capítulo III del título IV de la Ley 3/ 2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de les Illes Balears para 2021, es el de “canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears”, sorprendentemente, el apartado 2 de su artículo 40 (el primero que se refiere al “canon”), regulador de su “creación, naturaleza y finalidad”, señala literalmente que “el canon al cual hace referencia el apartado anterior es un impuesto propio de les Illes Balears , que tiene un carácter esencialmente extra fiscal”.

No es fácil saber, en efecto, el motivo por el que no lo han llamado impuesto, cuestión a la que –junto a la de contrastar si efectivamente lo es–, se van a dedicar las reflexiones subsiguientes.

Pero es que la lectura del trascrito artículo 40.2 genera otra “extrañeza”, a la que se hará referencia después de analizada la anterior, “extrañeza” que provoca la expresión “esencialmente extra fiscal”, sobretodo por la ambigüedad y consiguiente incertidumbre del término “esencialmente” cuando se aplica, como es el caso, al ordenamiento tributario y también a tantos otros ámbitos de la vida y el conocimiento humanos.

La configuración del “canon” que refleja el artículo 44 de la Ley 3/ 2020, regulador del hecho imponible , es la de quegrava “la entrega del desecho de estos residuos a los operadores autorizados para su eliminación en los vertederos situados en las Illes Balears o para su tratamiento en instalaciones de incineración situados en las Illes Balears”.

..//..

## El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

A27



Quincena fiscal, Nº 7, 2021

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

### SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. Consecuencias de la entrada en vigor del sistema WLTP en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
3. Posibles alternativas de reforma normativa existentes
4. Reflexiones finales

### RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto reflexionar acerca de las consecuencias que, dentro del ámbito de la fiscalidad del automóvil y, en particular, dentro del IEDMT, va a plantear la entrada definitiva en vigor, a partir del 1 de enero de 2021, del nuevo sistema de homologación de vehículos en Europa tras la aprobación en su día del Reglamento (UE) 2017/1151. La reforma operada determina que un mismo vehículo pase a reflejar unos consumos y un volumen de emisiones distintos a los que se venían reflejando con el sistema de homologación anterior.

### CONTENIDO

#### I. Consideraciones generales

Como es sabido con efectos desde el 1 de septiembre de 2018 todos los vehículos de nueva fabricación han de estar homologados por la nueva norma de emisiones de la Unión Europea (UE), la denominada WLTP, la nueva norma por la que se actualiza la medida de los valores de consumo y emisiones contaminantes, cuyas siglas corresponden a los términos Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedures.

WLTP constituye un sistema de medición de ámbito mundial que elimina las diferencias existentes entre los diferentes protocolos regionales vigentes hasta la fecha (el japonés, el americano y el europeo), procediéndose a aplicar un único protocolo de medición. Ello permite comparar vehículos de diferentes orígenes en un plano de igualdad. El citado protocolo tiene en cuenta el consumo y las emisiones de los diferentes acabados de un mismo tipo de vehículo. El método WLTP elimina los consumos homologados extraordinariamente bajos de los modelos híbridos, los cuales, al tener el anteriormente vigente Nuevo Ciclo de Conducción Europeo ( New European Driving Cycle , NEDC por sus siglas en inglés) un ciclo muy corto y a poca velocidad, conseguían un consumo homologado muy bajo, ya que usaban mucho el modo eléctrico en la prueba. Finalmente, sin embargo, los usuarios se encontraban con un consumo mucho más elevado. Con el WLTP, en cambio, los vehículos híbridos deben publicar consumos mucho más reales.

En líneas generales el nuevo sistema de medición resulta más exacto y ofrece cifras más reales y ajustadas a la utilización del vehículo. Así, un vehículo nuevo homologado a partir del 1 de septiembre de 2018 ha de reflejar que contamina más que los mismos modelos que se lanzaron bajo la normativa anterior, la NEDC. El nuevo método de homologación hará que los resultados de las pruebas arrojen cifras mayores de consumo en prácticamente todos los vehículos. Asimismo se calcula que el 80 % de los vehículos que anteriormente estaban exentos de gravamen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) al tener homologadas emisiones inferiores a 120 gramos las superen con la WLTP, teniendo en consecuencia que tributar en el citado Impuesto si no se optase por neutralizar fiscalmente las nuevas emisiones.

Lo que persigue por tanto la UE es reducir las emisiones de los vehículos hasta los 66,5 gramos de dióxido de carbono por kilómetro en 2030. La regulación NEDC llevaba en vigor desde 1980 y se había quedado obsoleta. Con la adopción del método WLTP los coches de nueva fabricación tendrán que pasar unas pruebas más ajustadas a la realidad en cuanto a la emisión de gases a la atmósfera. Las nuevas pruebas, en lugar de realizarse en laboratorios, han de practicarse al aire libre en condiciones parecidas a las del uso normal. El nuevo ciclo WLTP introduce así cambios como que el tiempo del ciclo es de 30 minutos frente a los 20 de la NEDC, y con una velocidad máxima de 131 Km/h en vez de 120 Km/h, entre otras.

..//..

## Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA

A28

Quincena fiscal, Nº 7, 2021



**María José Fernández Pavés**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada

### SUMARIO

1. La siempre polémica relación IVA versus Entidades públicas
2. Terminología europea frente a la española
  1. Organismo de Derecho público que actúa como autoridad pública
  2. Actual redacción del art. 7.8. LIVA
3. Análisis de este supuesto de no sujeción
  1. El concepto estricto de Administración pública
  2. Supuestos equiparables a la actuación por Administraciones públicas
    - 2-1. Encargos de gestión a medios propios personificados
    - 2-2. Prestaciones de servicios internos en el ámbito administrativo
    - 2-3. Encargos de gestión y prestaciones de servicios internos respecto de las otras entidades del sector público
4. Aclaración sobre la deducción por adquisición de bienes y servicios
5. ¿Quedan temas pendientes por resolver?.
6. Referencias Bibliográficas

### RESUMEN

El presente trabajo analiza, desde un punto de vista crítico, la última reforma operada sobre el art. 7.8 de la Ley del IVA relativo a la no sujeción al impuesto de las Administraciones públicas y otras entidades del sector público con ciertas condiciones, para verificar que se ha consolidado una línea de avance ya iniciada hace algunos años, en la senda de su mejor precisión, claridad y coherencia con el resto del ordenamiento jurídico vigente; si bien es cierto que no exenta todavía de algunos aspectos a mejorar, fundamentalmente en la loable aproximación de nuestro Derecho interno al europeo, la Directiva IVA de 2006, para de esta forma, tratar de limitar al máximo los problemas interpretativos que aún surgen y que acarrean, sin duda, consecuencias de bastante relevancia para dichas prestadoras de servicios públicos a los ciudadanos.

### CONTENIDO

#### I. La siempre polémica relación IVA versus Entidades públicas

La presente cuestión resulta ciertamente controvertida desde hace bastantes décadas, al tratarse de un supuesto complejo de difíciles interpretación y consiguiente aplicación, sobre todo con implicaciones prácticas de bastante trascendencia para nuestras Administraciones públicas que se vienen produciendo desde su regulación inicial<sup>1</sup>, y que todavía hoy día siguen provocando efectos distorsionadores respecto de los principios básicos que inspiran al Impuesto sobre el Valor Añadido, aún con la quinta redacción legal actualmente vigente. Las causas de esta complejidad radican fundamentalmente en la trasposición que se ha venido haciendo en la normativa española ( art. 7.8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1992 –LIVA–) de la regulación contenida en la Directiva sobre IVA respecto de la no sujeción al impuesto de las Entidades públicas, ya que la normativa europea debe servir en todo caso de referente a la hora de interpretar el Derecho de los Estados miembros; a lo que también puede añadirse de alguna manera, el entendimiento que debe darse al fundamento último de no sujetarlas al mismo para encajar dicho supuesto correctamente en el contexto actual económico, de mercado y libre competencia así como en su evolución futura. De hecho, desde hace tiempo se proponía por diversas instancias la modificación del régimen IVA aplicable a los Entes públicos, lo que en cierta forma se había plasmado ya en la modificación anterior sobre ese art. 7.8 LIVA llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre; lo que llama la atención frente a la falta de referencias a esta necesidad, o al menos conveniencia al respecto, en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario de 2014 (germen de esa reforma), a pesar de que en el encargo recibido prácticamente todos los objetivos planteados se relacionaban en cierta forma con ello, lo que probablemente supuso que al final se modificase.

..//..

## **La doble vara de medir de la Dirección General de Tributos a la hora de examinar la excepcionalidad de la pandemia y sus consecuencias en el plano tributario**

# A29



Quincena fiscal, Nº 7, 2021

Luis Toribio Bernádez

Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

### SUMARIO

1. Limitación de desplazamientos y residencia fiscal: la Dirección General de Tributos no tiene en cuenta la excepcionalidad de las restricciones a la movilidad a la hora de considerar contribuyentes por el IRPF a aquellos sujetos que permanecieron en España más de 183 días al año como consecuencia de aquellas
2. Teletrabajo y deducibilidad de gastos asociados a la vivienda: la Dirección General de Tributos se ampara en el carácter "excepcional y ocasional" de la pandemia para negar el derecho a deducir la parte de los gastos que deriva del uso profesional de la vivienda
3. Bibliografía

### R ESUMEN

Los estragos causados por el Covid-19 han obligado al ejecutivo a adoptar medidas absolutamente excepcionales tanto en lo relativo a la implantación de nuevas normas específicamente destinadas a dar respuesta a esta delicada realidad, como en lo que a la interpretación y adaptación de las normas ya existente se refiere. Sin embargo, en este último punto, hemos observado que la Administración tributaria (y, más en concreto, la Dirección General de Tributos) viene utilizando un doble rasero a la hora de interpretar y dar el oportuno encaje jurídico-tributario a esas circunstancias tan extraordinarias y excepcionales que han derivado de la crisis sanitaria provocada por el Covid-19. En tal sentido, se analizan dos resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributos con apenas unos meses de diferencia (junio y noviembre del 2020), en las que, a nuestro modo de ver, queda patente la falta de coherencia de este Centro Directivo al interpretar la excepcionalidad de la pandemia, pues si en la primera de ellas se evita cualquier referencia a dicha excepcionalidad para considerar contribuyentes del IRPF a aquellas personas que se vieron obligadas a permanecer en España durante más tiempo del que tenían inicialmente previsto, en la segunda se acude, precisamente, al carácter excepcional de la crisis sanitaria para negar el derecho a deducir los gastos de suministro asociados a la vivienda de aquellos profesionales y trabajadores autónomos que tuvieron que trabajar desde su domicilio particular por culpa de las restricciones de movilidad.

### CONTENIDO

Durante el año 2020 y lo que llevamos de 2021 hemos asistido a una situación sin precedentes que ha trastocado de manera profunda y a todos los niveles las relaciones socioeconómicas. Nos referimos, a nadie se le escapa, a la pandemia provocada por la propagación descontrolada del virus SARS-CoV-2 y por la gravedad de la enfermedad que este puede provocar, conocida como Covid-19. Se trata de un escenario de tan acusada excepcionalidad que, desde que fuera declarado el estado de alarma mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo , se han ido publicando, prácticamente mes a mes, múltiples medidas que tratan de dar el oportuno encaje jurídico-tributario a unos supuestos tan extraordinarios que, como puede comprenderse, no estaban previstos en nuestro ordenamiento.

Sin embargo, el objetivo de estas líneas no es analizar el acierto o el desacierto de la respuesta normativa dada por el legislador ante la excepcionalidad de la pandemia, sino examinar precisamente lo contrario, es decir, aquello que no ha sido legislado y cuya aplicación ( en tiempos de covid ) ha quedado, por tanto, a la interpretación de las autoridades fiscales. En tal sentido, vamos a examinar dos cuestiones concretas que pueden llegar a afectar a un buen número de contribuyentes del IRPF y que, a nuestro modo de ver, reflejan una doble vara de medir por parte de la Dirección General de Tributos a la hora de interpretar y dar tratamiento jurídico a esa "circunstancia ocasional y excepcional" que ha propiciado la crisis sanitaria provocada por el Covid-19. Estamos haciendo referencia, por un lado, a la posibilidad de computar los días de presencia física en territorio español a efectos de calificar como residentes fiscales en España a aquellos sujetos que se hayan visto obligados a permanecer en nuestro país con motivo de las restricciones de movilidad; y, por otro lado, a la posible deducción de los gastos asociados a la vivienda por parte de aquellos empresarios o profesionales que, también a consecuencia de dichas restricciones, se vieron forzados a ejercer su trabajo o profesión desde su domicilio particular.

#### **I. Limitación de desplazamientos y residencia fiscal: la Dirección General de Tributos no tiene en cuenta la excepcionalidad de las restricciones a la movilidad a la hora de considerar contribuyentes por el IRPF a aquellos sujetos que permanecieron en España más de 183 días al año como consecuencia de aquellas**

Entre los muchos estragos que ha causado esta devastadora enfermedad, uno de los que se dejó notar desde el primer momento fue el de las limitaciones geográficas de la movilidad, pues han sido muchos los países y las regiones que han cerrado sus fronteras durante períodos de tiempo, más o menos prolongados, en los que no ha sido posible (salvo por contadas causas excepcionales) entrar o salir de su territorio.

..//..

# El final de la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones en España

## A30

Quincena fiscal, Nº 7, 2021



Jesús Félix García de Pablos  
Doctor en Derecho

### SUMARIO

1. Introducción
2. La libertad de circulación de capitales
3. Libertad de circulación de capitales e impuesto sobre sucesiones
4. Normativa Española vigente
5. Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo
6. Situación actual del ordenamiento Español
7. Conclusiones

### 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. Este trabajo analiza la situación actual de la normativa española, estatal y autonómica, en el impuesto sobre adquisiciones gratuitas, así como las necesarias reformas de la actual redacción.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

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 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), acordó la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y sobre bienes en el extranjero, 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 cicatera. 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 determinado 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 n.º 6314/2018, ha puesto el punto final a esa controversia al crear 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.

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, relativa al asunto Hungría/Comisión [STJUE de 18 de junio de 2020 (C-78/18, ECLI:EU:C:2020:476)], concluye que la libre circulación de capitales prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Al mismo tiempo que supone una restricción a dicha libertad, todo obstáculo a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros. Unas restricciones como aquellas medidas que establezcan, directa o indirectamente, una diferencia de trato entre los movimientos de capitales nacionales y los movimientos transfronterizos de capitales que no corresponda a una diferencia objetiva entre situaciones. Es decir, aquellas medidas que pueden disuadir a las personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros o de países terceros de efectuar movimientos transfronterizos de capitales.

..//..

## El poder tributario residual de los Territorios Históricos en el marco del Concierto Económico

A31

Forum Fiscal N° 275, mayo 2021



Iñaki Alonso Arce  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

¿Pueden los Territorios Históricos establecer nuevos impuestos, o sólo regular los concertados? Iñaki Alonso reflexiona en este interesante artículo sobre el poder tributario residual, es decir, a la capacidad de los Territorios Históricos vascos de establecer impuestos diferentes a los que se han concertado con el Estado.

### CONTENIDO

El artículo 1 del Concierto Económico establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

El artículo 2 precisa que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Y el artículo 3 del mismo Concierto Económico precisa las normas armonización y coordinación con el Estado al establecer que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

En este sentido, el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución, actualiza el Estatuto de Autonomía para el País Vasco en su artículo 41 y concreta el Concierto Económico a partir de los principios que acabamos de mencionar, posibilita que los Territorios Históricos establezcan su propio régimen tributario, que es algo muy diferente a tener una capacidad cedida en relación con algunas de las figuras del sistema tributario estatal, que es lo que sucede en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común.

En ese sentido, el sistema tributario de cada Territorio Histórico se configura en torno a los impuestos concertados, es decir, aquellos a los que se hace referencia en el Concierto Económico repartiendo las competencias normativas y de aplicación de los tributos entre las Diputaciones Forales y la Administración General del Estado, pero no tiene por qué acabar en ese punto.

En este sentido me gustaría plantear unas reflexiones en torno al poder tributario residual, esto es, a la capacidad de innovar el sistema tributario de que gozan los Territorios Históricos vascos, o sea, su capacidad de establecer impuestos diferentes a los que se han concertado con el Estado.

Ésta ha sido una de las polémicas más destacadas desde el propio origen del Sistema de Concierto Económico, y en este sentido, no hay sino remitirse a los clásicos teóricos sobre nuestra Hacienda Foral que, ya hace muchos años, en algunos casos más de un centenar, se planteaban estos mismos problemas y cuestiones polémicas que aún hoy sacuden la realidad diaria del Concierto Económico.

..//..

## Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)

A32



Forum Fiscal N° 275, mayo 2021

**María Bertrán Girón (1)**  
Profª Dra. Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Loyola Andalucía

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. BREVE REFERENCIA AL REFLEJO DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.
  - 1. La tramitación separada del procedimiento sancionador
  - 2. El derecho a la no autoincriminación
- III. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.
  - 1. Plazo de inicio
  - 2. Notificación del inicio
- IV. CONCLUSIONES
- V. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El procedimiento sancionador tributario aparece regulado en el capítulo IV del título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y se desarrolla por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante, RGST). Se trata de una manifestación del ius puniendi del Estado por la que se permite sancionar los ilícitos administrativos en materia tributaria. Se trata de un procedimiento dirigido a analizar la comisión de una infracción tributaria, y a imponer, de resultar procedente, la sanción que corresponda. Precisamente por su carácter sancionador se configura su tramitación de una manera separada, pero a pesar de que la propia exposición de motivos de la LGT destaca la regulación de «la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales» como podremos ver nos encontramos con una separación más formal que real.

Dicha configuración, como pretendemos demostrar a lo largo del trabajo, tiene su propia consecuencia en la regulación específica que se hace del inicio del procedimiento sobre la cual el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente.

En el siguiente trabajo planteamos los principios básicos que creemos deben o pueden influir en esa propia forma de iniciación, para analizar posteriormente el inicio del procedimiento en sí mismo, analizando los plazos para ello, con especial incidencia en la caducidad en la acción que recoge nuestra LGT, el contenido y su notificación.

#### II. BREVE REFERENCIA AL REFLEJO DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.

La protección de los derechos de la Hacienda Pública se lleva a cabo a través de distintos mecanismos. Por un lado, se utilizan instituciones de carácter preventivo a través de la aplicación de los tributos y, por otro, de carácter represor e inquisitivo con el establecimiento de un derecho sancionador. Esta capacidad de sancionar como manifestación del ius puniendi del Estado puede ejercerse en dos vías diferenciadas, la administrativa y la penal, siendo ambas de carácter represor, pero con evidentes diferencias entre la una y la otra.

En efecto, ante la violación de una norma tributaria y, por tanto, la comisión de un ilícito el derecho responde desde la vía administrativa en aquellos casos considerados de importancia, cuantitativa, menor o por la vía penal, ante la cual la anteriormente citada puede decaer. La cuestión de partida aquí radica en que, ya sea una vía u otra, el bien jurídico protegido es el mismo, varía la intensidad en la consecuencia de la infracción. Cuando existe una menor intensidad, es considerada infracción administrativa que tiene como consecuencia una sanción económica mientras que cuando es mayor la intensidad, básicamente en función de la cuantía de lo defraudado, no encontramos ante un ilícito penal, si bien en esta última vía sólo se sancionan comportamientos dolosos mientras que en vía administrativa se admite también el grado de imprudencia. De la misma forma en un caso, se utiliza la vía administrativa y son los órganos de la Administración los que imponen la sanción pecuniaria mientras que, en el otro, serán los Tribunales de Justicia los que se encarguen de ello cuya imponiendo incluso penas privativas de libertad, utilizando el procedimiento sancionador en un caso y un proceso judicial en el otro.

..//..



Ilazki Otaegi  
Socia del Departamento Tributario de Garrigues

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. INICIATIVAS INTERNACIONALES EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL
  - 1. Foro sobre Fiscalidad y Criminalidad de la OCDE. Diálogo de Oslo
  - 2. Grupo de trabajo sobre delitos fiscales y otros delitos de la OCDE. Guía para la lucha contra el fraude fiscal
  - 3. Foro Global sobre Transparencia fiscal e Intercambio de información. Estándar Común de Reporte
  - 4. BEPS
- III. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA: MODALIDADES Y MARCO JURÍDICO
  - 1. Modalidades de intercambio de información
  - 2. Marco jurídico para el intercambio de Información
- IV. LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN LA UNIÓN EUROPEA
- V. REFLEXIÓN FINAL
- VI. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Española establece (2) que todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El fraude fiscal, entendido como el incumplimiento deliberado de ese deber de contribuir, es por tanto un fenómeno que atenta directamente contra la consecución del sistema tributario justo que propugna la Constitución. En este sentido, la exposición de motivos de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (3) señala que el fraude fiscal (i) supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; (ii) condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; y (iii) distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras.

Por todo ello, el Tribunal Constitucional (4) configura la lucha contra el fraude fiscal como un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la administración tributaria.

Pero el fraude fiscal no es un problema exclusivamente tributario. Como afirma CARBAJO VASCO, es un grave error contemplar el fraude como un fenómeno puramente fiscal, de impacto recaudatorio. Por su propia naturaleza, el fraude fiscal está íntimamente relacionado con otros delitos graves que quebrantan los cimientos de un Estado de bienestar. El Órgano Centralizado de Prevención del Notariado (5), con motivo de su 15 aniversario, ha dado a conocer que desde enero de 2006 hasta marzo de 2021 ha informado de 7.313 operaciones sospechosas al SEPBLAC (6), de las cuales, aproximadamente el 80% han ayudado a prevenir o descubrir blanqueo de capitales, en cuyo origen existen delitos de tráfico de drogas, financiación del terrorismo, estafas, fraude fiscal, delincuencia organizada o corrupción, entre otros. Es por ello que la lucha contra el fraude fiscal debe abordarse con un enfoque global, no desde una perspectiva meramente tributaria o recaudatoria.

Por otro lado, el fraude fiscal no es un fenómeno que pueda atacarse por el legislador y los órganos de administración tributaria de un país unilateralmente. Una economía global, deslocalizada, altamente digitalizada y con avances tecnológicos disruptivos abona el terreno para la aparición de delitos financieros y fiscales que no conocen de fronteras. En este escenario resulta enormemente difícil, si no imposible, luchar contra el fraude fiscal desde una perspectiva exclusivamente interna. La soberanía fiscal de los legisladores y el marco de actuación de los órganos de la administración tributaria se encuentran limitados a las fronteras de los Estados. Por ello, resultan insuficientes para luchar contra el fraude fiscal que, cada vez más, presenta elementos transfronterizos.

..//..

## A vueltas con la elaboración de una lista de paraísos fiscales en el seno de la Unión Europea: cuestiones conflictivas

A34



Forum Fiscal N° 275, mayo 2021

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

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES
- II. PAÍSES QUE FIGURAN EN LA LISTA ACTUALIZADA DE LA UE DE PAÍSES Y TERRITORIOS NO COOPERADORES A EFECTOS FISCALES
- III. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS RELATIVOS A LA ELABORACIÓN DE LA LISTA DE LA UE DE PAÍSES Y TERRITORIOS NO COOPERADORES A EFECTOS FISCALES
- IV. PRINCIPALES CUESTIONES QUE SUSCITA EL SEGUIMIENTO DE LOS PAÍSES Y DE LA ACTUALIZACIÓN DE LA LISTA DE LA UE
- V. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DISEÑADO POR LA COMISIÓN PARA AQUELLOS PAÍSES INCLUIDOS EN LA LLAMADA LISTA «NEGRA»
- VI. ALCANCE DE LA REGULACIÓN CONTENIDA EN EL PROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL
- VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

### RESUMEN

El presente estudio tiene por objeto analizar los distintos trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea desde el año 2017, dentro del ámbito de la lucha contra el fraude fiscal y los régimen fiscales perjudiciales, con la finalidad de confeccionar una lista unificada de paraísos

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general la lista de la Unión Europea (UE) de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales constituye un instrumento común para que los Estados miembros puedan hacer frente a los riesgos externos de abuso fiscal y de competencia fiscal desleal.

La elaboración de dicha lista se concibió inicialmente en la Estrategia exterior para una imposición efectiva de la Comisión Europea de 2016, en la que se señalaba que la confección una única lista «negra» de la UE tendría mucho más peso que la elaboración de un «mosaico» de listas nacionales, produciendo además un efecto disuasorio sobre terceros países problemáticos. Los Estados miembros apoyaron dicha idea y, allá por el mes de diciembre de 2017, acordaron la elaboración de la primera lista de la UE de países y territorios no cooperadores. La confección de dicha lista representó el resultado de un escrutinio exhaustivo de un total de 92 países y territorios utilizando criterios de buena gobernanza reconocidos a nivel internacional. Los países finalmente incluidos en la lista «negra» fueron aquellos que no lograron asumir un compromiso de alto nivel con el cumplimiento las normas de buena gobernanza acordadas. Otros muchos países se comprometieron a cumplir los criterios acordados en un plazo determinado (en la mayoría de los casos, a finales de 2018).

El conjunto de los Estados miembros acordaron además que estos países fueran supervisados por el llamado Grupo «Código de Conducta» y por la propia Comisión a fin de garantizar el pleno cumplimiento de sus compromisos en el plazo fijado. Se pidió asimismo a la Comisión que evaluara los avances de estos países una vez finalizado dicho plazo, de manera que los Estados miembros pudieran aprobar una lista de la UE actualizada.

A mediados del mes de marzo de 2019 la Comisión Europea procedió a efectuar una revisión de la citada lista en lo que constituía la culminación de un largo, intenso y minucioso proceso de análisis coordinado por aquélla. En este sentido, ya desde el mes de diciembre de 2017 muchos de los países controlados habían ido modificando su legislación nacional y sus sistemas fiscales para cumplir las normas internacionales.

El proceso desarrollado al efecto permite visualizar las mejoras alcanzadas en la elaboración de dicha lista, al tiempo que refuerza la transparencia al publicar en línea las cartas de compromiso de los países. Dicho proceso de elaboración de la lista de la UE ha permitido además crear un marco necesario para el diálogo y la cooperación con los socios internacionales de la UE a través del cual resulta posible abordar los aspectos de sus sistemas fiscales que plantean problemas y debatir cuestiones fiscales de interés común. En particular, el proceso ha elevado las normas de buena gobernanza fiscal a escala mundial gracias, tanto a los cambios positivos introducidos por terceros países, como a su influencia en los criterios internacionales aplicables a los países con un nivel impositivo nulo.

..//..

## La función fiscal en la era de la digitalización

A35



Forum Fiscal N° 275, mayo 2021

Zuriñe Turienzo Rodriguez  
EY Abogados, Tax Technology and Transformation

### SUMARIO

DIGITALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

LA IMPORTACIÓN DEL «DATO»

EVOLUCIÓN DEL COMPLIANCE FISCAL CONSECUENCIA DE LA DIGITALIZACIÓN

CONTROL DEL RIESGO FISCAL E IMPLANTACIÓN DE HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS

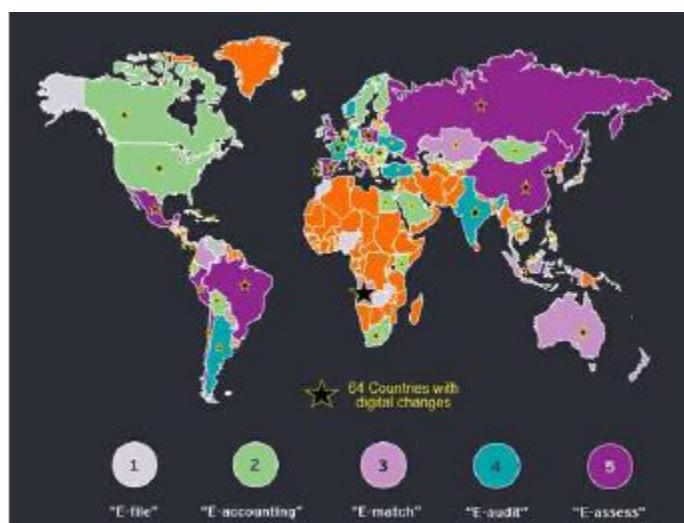
RPA (ROBOTICS PROCESS AUTOMATION)

INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y FISCALIDAD 4.0

### CONTENIDO

#### DIGITALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La digitalización de la administración tributaria avanza a un ritmo imparable. A finales del año 2020, EY llevó a cabo un interesante estudio sobre el estado de la digitalización de las administraciones fiscales en el mundo («Digital Tax Administration 2021+»), del que se desprende que la administración tributaria española es una de las más avanzadas tecnológicamente en el mundo, como se puede ver en el siguiente mapa:



En la imagen, que figura en el estudio mencionado, se puede ver que España, en general, y Euskadi, en particular, está en el nivel más avanzado (nivel 5) de digitalización y relación con el contribuyente. Dicha fase, denominada en el estudio como «E-asses», es el último escalafón de la evolución digital, incorporando tecnologías en casi el cien por cien de los procesos que gestiona la administración.

Como consecuencia de dicho avanzado estado de digitalización, tanto la administración tributaria estatal como la foral, recaban la información facilitada por los operadores económicos y no se limitan al mero cruce de datos, como sucede en otros países, sino que revisar en detalle los mismos, realizando una analítica de datos avanzada en busca de patrones de riesgo fiscal con los siguientes fines:

- mejor detección del fraude;
- mayor eficiencia en la búsqueda de objetivos de inspección;
- reducción de la evasión tributaria y los flujos ilícitos;
- revisión y convergencia del uso de incentivos fiscales para la inversión; y
- búsqueda de posiciones conjuntas orientadas a reducir asimetrías globales.

..//..

## El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal

# A36



Revista de contabilidad y tributación, N° 458, 2021

Juan Enrique Varona Alabern  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Cantabria

### SUMARIO

1. Introducción
2. Diferencia entre el valor de referencia y el valor comprobado por la Administración tributaria
3. De la crisis del valor comprobado al valor de referencia
4. Naturaleza y régimen jurídico del valor de referencia
5. El valor de referencia como base imponible del ISO y del ITPAJD
6. La extraña inclusión del valor de referencia en la base imponible del IP
7. Incidencia del valor de referencia en otros impuestos distintos. Efectos en el cálculo de las ganancias patrimoniales simultáneas y posteriores en el IRPF

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

Uno de los retos más importantes que tiene planteada la fiscalidad inmobiliaria reside en la adecuada valoración de los bienes inmuebles. El llamado «valor real», que constituye la base imponible de algunos impuestos, es una magnitud difícil de concretar en la práctica y ha generado múltiples litigios, especialmente en lo que se refiere a la motivación del valor comprobado por la Administración tributaria. Para superar esta conflictividad el legislador ha concebido el valor de referencia, que es una figura llamada a ocupar una importante función en nuestro sistema fiscal. En este artículo se analizan en profundidad el régimen jurídico del valor de referencia, su relevancia como base imponible de determinados tributos y su incidencia en el resto del ordenamiento jurídico, tomando como base legal la redacción que contiene el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal de 23 de octubre de 2020.

A lo largo de sus páginas se examinan con detalle los principales problemas que suscita esta reforma, al tiempo que se proponen modificaciones que permitan mejorar su regulación legal.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Uno de los retos más importantes que tiene planteada la fiscalidad inmobiliaria reside en la adecuada valoración de los bienes inmuebles, cuyas singularidades dificultan la obtención de un valor fiable que impida la extensión de fraude fiscal y, al mismo tiempo, evite una injusta sobrecarga al contribuyente, creando riquezas ficticias cuyo gravamen resultaría contrario al principio de capacidad económica.

Este problema ha aflorado con toda su crudeza en aquellos impuestos que han adoptado como base imponible el valor real, como actualmente sucede con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), que son tributos que han generado muchos litigios en cuanto a los valores inmobiliarios, especialmente en lo relativo a la motivación del valor comprobado por la Administración tributaria. El desgaste que tanta conflictividad ha supuesto para el contribuyente y para la Hacienda (especialmente autonómica), así como las contundentes exigencias que en la última década ha impuesto el Tribunal Supremo (TS) a la Administración han obligado a repensar la base imponible de los bienes inmuebles de aquellos dos tributos, con objeto de reducir los litigios y reforzar el principio de seguridad jurídica, sin que ello pueda servir de excusa para lesionar otros principios constitucionales (especialmente el de capacidad económica y el de tutela judicial efectiva). En este contexto se ha concebido el valor de referencia, que es una figura llamada a ocupar una importante función en nuestro sistema fiscal y cuya implementación corresponde al Catastro, a quien habrá que dotar de más medios para poder afrontar tan relevante competencia.

..//..



Eduardo Sanz Gadea  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

## SUMARIO

Parte primera. Normas relacionadas con la situación COVID

1. Incentivos fiscales en tiempos COVID
2. Cumplimiento de obligaciones tributarias en tiempos COVID
3. Incidencias indirectas de la legislación COVID

Parte segunda. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

4. Tributación de los dividendos
5. El pago fraccionado mínimo

Parte tercera. Otras normas

6. Régimen fiscal de las autoridades portuarias
7. Entidades en atribución extranjeras. Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020
8. Procedimiento de resolución de conflictos
9. Normas contables del Banco de España
10. Información país por país
11. Cobertura de riesgos de las entidades de crédito
12. Régimen fiscal de Canarias
13. Convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

El Centro de Estudios Financieros ha tenido, una vez más, la amabilidad de permitirme publicar la crónica fiscal del impuesto sobre sociedades, referida a 2020. La exposición se divide en tres partes. La primera se centra en las normas que, vía decreto-ley, han tenido por objeto incentivar determinadas actividades o facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias en tiempos COVID. La segunda en las contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021. La tercera recoge normas diversas. En fin, en orden a la mejor comprensión de la materia, se ha incorporado un anexo de casos prácticos.

## CONTENIDO

### Parte primera. Normas relacionadas con la situación COVID

#### 1. Incentivos fiscales en tiempos COVID

Las políticas públicas de apoyo a las empresas en tiempos COVID han afectado al impuesto sobre sociedades (IS) bajo la forma de dos incentivos fiscales de carácter selectivo:

- Incentivos fiscales para la cinematografía y el audiovisual.
- Incentivos fiscales para la industria de automoción.

También se han aprobado incentivos fiscales relacionados con acontecimientos de excepcional importancia o significación.

Todos estos incentivos, excepto algunos contenidos en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley 11/2020), se han aprobado mediante real decreto-ley, de manera tal que se plantea su adecuación al caso de extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86 de la Constitución española (CE).

..//..



**Ubaldo González de Frutos**  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

1. Introducción
2. Medidas de la Ley de Presupuestos para 2021
  - 2.1. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
  - 2.2. Desaparece la exención en la distribución de beneficios de la Directiva matriz-filial para paquetes accionariales de 20 millones o más pero inferiores al 5 % del capital
  - 2.3. Se amplía la exención de intereses y plusvalías de la UE a residentes del Espacio Económico Europeo
3. Real Decreto-Ley 4/2021, sobre asimetrías híbridas
4. Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas
5. Doctrina de la OCDE sobre la COVID-19. La residencia en los convenios Referencias bibliográficas

## RESUMEN

Tras dos ejercicios de prórroga presupuestaria y de una virtual sequía de novedades fiscales, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley de PGE), introduce un buen número de reformas incrementales en varios tributos. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) se eleva la tarifa para las rentas más altas y se disminuye la cuantía de las reducciones por aportación a un plan de pensiones; al impuesto sobre el patrimonio se le retira su provisionalidad; aumenta el impuesto sobre el valor añadido de las bebidas azucaradas, mientras se reducen ciertas exenciones en sociedades; nuevos epígrafes brotan en el impuesto sobre actividades económicas y suben las tarifas de algunas tasas. En este panorama, la Ley de PGE hace algunos ajustes, no excesivamente significativos, para modificar las tarifas del IRPF para trabajadores desplazados a territorio español y hacer ajustes a la exención de dividendos en la directiva matriz-filial y de intereses y plusvalías para residentes del Espacio Económico Europeo. Completa el panorama de reformas en el impuesto sobre la renta de no residentes para 2021 el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se regulan las asimetrías híbridas. En consecuencia, parece un momento oportuno para examinar las novedades en esta área, incluyendo una referencia a la sustitución del concepto de paraíso fiscal por el de jurisdicción no cooperativa, una idea esbozada en el Proyecto de Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal de octubre de 2020, todavía en tramitación, y para concluir con algunas reflexiones sobre la situación de la COVID-19 y la aplicación de los convenios de doble tributación.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Las principales normas que inciden sobre el régimen legal vigente del impuesto sobre la renta de no residentes, texto refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), son la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley de PGE), y el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (Real Decreto-Ley 4/2021), convalidado por Resolución de 25 de marzo de 2021, en vigor el 11 de marzo y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

Llegan estas normas tras dos ejercicios de prórroga presupuestaria y de una virtual sequía de novedades fiscales. Las medidas que contienen se orientan en general hacia el incremento de la carga tributaria, de forma consistente con la orientación ideológica de la mayoría parlamentaria y con la situación de desequilibrio fiscal causada por la COVID-19. No obstante, justo es reconocer que también encontramos retoques de signo contrario, ampliando exenciones para evitar discriminaciones injustificadas. Generalmente podemos decir también que las reformas en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) son ajustes que reflejan medidas adoptadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y en el impuesto sobre sociedades (IS).

Añadimos a nuestro análisis una digresión sobre el concepto de jurisdicciones no cooperativas, llamado a sustituir al tradicional de paraísos fiscales, si se llega a materializar la propuesta contenida en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal (BOCG – Congreso de los Diputados– de 23 de octubre de 2020). Finalmente, nos hacemos eco de la doctrina de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre los efectos de la pandemia de la COVID-19 sobre los convenios de doble imposición.

..//..



**Pedro-Bautista Martín Molina**  
**Abogado, Economista, Auditor, Doctor, Profesor Titular**  
**Socio Fundador de Firma Martín Molina**

## **SUMARIO**

- I. La incidencia de la economía digital en el sistema tributario
- II. La Tasa Google: un mismo nombre para dos conceptos diferentes
- III. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España
- IV. Impacto del IDSD

## **RESUMEN**

Este trabajo tiene por objeto mostrar cómo la nueva era digital ha incidido en la sociedad —con especial mención a las TIC—, especialmente en la economía y en el Derecho tributario, provocando un cambio en los modelos de negocio en los que los activos intangibles y la no presencia física son el estandarte de los principales problemas a los que se tienen que enfrentar las Autoridades tributarias. Ello es debido a que las actuales normas que conforman los sistemas fiscales no se adecúan correctamente al carácter digital de la economía. Una vez comprendido lo anterior, este trabajo versará, de forma más concreta, acerca de la «Tasa Google». Se expondrán sus dos acepciones y se hará una especial y detallada exposición del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España.

## **CONTENIDO**

### **I. La incidencia de la economía digital en el sistema tributario**

La globalización y la internacionalización de las actividades económicas, financieras y las relaciones sociales, ha ido unida a la entrada en escena de las TIC. Su evolución y fortalecimiento ha provocado enormes transformaciones en todos los ámbitos de la sociedad, constituyendo un elemento clave para el desarrollo económico y social de las jurisdicciones, que han tenido la necesidad de ir adaptándose a los nuevos tiempos, pues no han querido quedarse obsoletas.

Al igual que las empresas están aprovechando las TIC para mejorar su productividad, los gobiernos no se quedan atrás y comienzan a reestructurar las formas de prestar servicios e interactuar con los ciudadanos y las empresas. Esto último, ha dado lugar al concepto de e-administración o la Administración pública electrónica, con un objetivo claro: agilizar y simplificar los trámites y las gestiones para con la Administración.

Sin embargo, la reestructuración de las Administraciones Públicas debe abarcar tanto la implantación de nuevas formas de interactuar con los contribuyentes como incorporar, en los sistemas tributarios actuales, las particularidades que presentan las transacciones comerciales, donde los bienes físicos dejan paso a los intangibles. A todas las transformaciones producidas consecuencia de la irrupción de las TIC, se ha denominado «Sociedad de la Información».

La Comisión Europea la define como «(...) el conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y las comunicaciones». De modo que, la Sociedad de la Información es responsable de una parte importante del crecimiento económico de los Estados, llegándose a convertir, en algunos casos, en una industria clave para el país: la «Nueva Economía» o la «Economía Digital».

Estos conceptos no se pueden enmarcar en una sola definición; pero sí se puede afirmar que, la economía digital, abarca todos los procesos económicos, las transacciones, las interacciones y las actividades basadas en tecnologías digitales, y que, además, posee cuatro componentes clave: (i) internet (ii) comercio electrónico (iii) contenido digital y (iv) procesos digitales. Una vez conocido el entorno tecnológico, las organizaciones internacionales y los Estados han considerado a las TIC como una pieza fundamental para el crecimiento económico de la sociedad actual, porque genera beneficios como consecuencia de la digitalización de la economía, dotando a los Estados de ingresos públicos. Se promueve su implantación y su desarrollo, generalmente por medio de ayudas y subvenciones, que se incorporan a los presupuestos públicos, sin olvidarse de que se enfrentan a un nuevo reto económico.

Sin embargo, las cuestiones fiscales que afectan a la economía digital no se han abordadas a tiempo, con rotundidad, por ninguna de las Autoridades competentes en la materia.

Es innegable que la correcta tributación de la economía digital es fundamental para el sostenimiento del Estado de bienestar. Una inadecuación de los conceptos y de los sistemas tributarios, provoca una ruptura con los principios básicos de la imposición, además de la posible elusión o evasión fiscal por parte de los sujetos pasivos.

## Convenios

### Interpretación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

A40



Actualidad administrativa, N° 4, 2021

Eduardo Sanz Gadea  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

#### SUMARIO

- I. El marco teórico proporcionado por la doctrina de la OCDE
1. El valor jurídico del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus comentarios
2. La interpretación dinámica
3. La relación entre las normas puramente internas y las convenidas, en particular en materia de normas antiabuso
- II. Las sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo
4. La cuestión del beneficiario efectivo. STS 23/09/2020 (Rec 1.996/2019)
5. La exención de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. STS 03/03/2020 (Rec 5448/2018)
6. Las operaciones vinculadas. STS 05/11/2020 (Rec 3000/2018)
7. Conclusiones

#### RESUMEN

Tres recientes sentencias del Tribunal Supremo invitan a reflexionar respecto de tres aspectos concernientes a la aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición: i) el valor jurídico del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus comentarios, ii) el sentido de la denominada interpretación dinámica y iii) la relación entre las normas puramente internas y las convenidas, en particular en materia de normas antiabuso.

#### CONTENIDO

##### I. El marco teórico proporcionado por la doctrina de la OCDE

###### 1. El valor jurídico del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus comentarios

El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y sus Comentarios (MC y sus Comentarios) es el nexo de la recomendación relativa a la supresión de la doble imposición, adoptada por el Consejo el día 11 de abril de 1977, con fundamento en el artículo 5 b) del Convenio relativo a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, de 14 de diciembre de 1960.

Para alcanzar sus objetivos, la OCDE es competente para adoptar decisiones, recomendaciones y acuerdos. Las decisiones son obligatorias para los Estados miembros, los cuales deben incorporarlas a su ordenamiento jurídico, en tanto que tal obligatoriedad no alcanza a las recomendaciones. Consecuentemente, el MC y sus Comentarios no es fuente del ordenamiento tributario en el sentido del artículo 7 de la Ley General Tributaria.

###### 1.1. La posición de la Administración tributaria frente al MC y sus Comentarios

El MC y sus Comentarios, instrumento jurídico unitario, no forma parte del texto, preámbulo o anexos del convenio bilateral a interpretar, pero si las normas comprendidas en el mismo son idénticas o sustancialmente similares a las del MC, habrá de entenderse que los Estados signatarios resolvieran las cuestiones concernientes a la interpretación y aplicación del mismo a tenor del MC y sus Comentarios, por cuanto ese instrumento puede ser tenido como toda forma pertinente de Derecho Internacional en las relaciones entre las partes o bien desempeñar un papel similar a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, en el sentido de los artículos 31.3.c) y 32, respectivamente, de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, en cuanto fuere previo a la celebración del convenio a interpretar.

El MC y sus Comentarios no puede orillar la interpretación conforme al sentido corriente que haya de darse a los términos del convenio en el contexto de éstos teniendo en cuenta su objeto y fin, en el sentido del artículo 31.1 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, pero sí puede ser traído a colación para colaborar o complementar la labor de interpretación.

..//..

## Tratamiento fiscal de la actividad de distribución de seguros en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido

A41



Revista española de seguros, Nº. 185-186, 2021

**Rebeca Rodríguez Martínez**  
Licenciada en Derecho (rama económico-empresarial)

### SUMARIO

1. Marco jurídico general aplicable a la exención prevista en la exención prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido
2. ¿Qué se entiende por mediación de seguros exenta?
3. Colaborador Externo
4. Mediador de seguros complementario
5. Compradores Web
6. Acuerdos de Distribución entre entidades aseguradoras
7. Conclusiones
8. Bibliografía

### RESUMEN

En este trabajo se abordarán cuáles son, en nuestra opinión, las principales cuestiones a tener en cuenta en relación con el encaje de la Directiva sobre la distribución de seguros y su transposición al ordenamiento jurídico interno en la aplicación de la exención prevista en la Ley dd !npueso sobre el Valor Añadido para la acrivicfod de 1nediación de seguros.

El trabajo no pretende ser un análisis exhaustivo de todas las cuestiones que se pudieran suscitar, pero sí pretender abordar aquellas más relevantes, así como dar herramientas de análisis respecto de otras cuestiones que puedan surgir en la aplicación de esta. En este sentido, se analizará el alcance objetivo de la exención, así como los distintos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales sobre la materia, haciendo hincapié en la figura de los colaboradores externos, los mediadores de seguros complementarios y los compradores o agregadores de seguros, así como en el enfoque con el que deberían de analizarse los acuerdos de distribución.

### CONTENIDO

## I. MARCO JURÍDICO GENERAL APLICABLE A LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Uno de los temas principales en la distribución de seguros es en qué medida los servicios que se prestan se encuentran o no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, "IVA"). Ello se debe a que, al ser la actividad aseguradora una actividad exenta, si las comi-

siones que se satisfacen a los distribuidores están sujetas y no exentas del impuesto, dicho impuesto se convierte en un coste adicional para los operadores en el sector<sup>1</sup>.

A la hora de analizar el tratamiento fiscal de estas comisiones, debemos tener presente que la interpretación no puede tener un carácter expansivo en beneficio de la aplicación de la exención, por cuanto que, como señala la Ley General Tributaria, está prohibida la analogía para extender las exenciones más allá de sus términos estrictos.

## La cláusula de rescisión en el Deporte Profesional y sus efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido

A42

Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, Nº. 71, 2021



**Antoni Bergas Fortea**  
**Doctorando en Derecho**  
**Profesor asociado del área de Derecho Financiero y Tributario del departamento de Derecho Público**  
**Universitat de les Illes Balears**

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Breve análisis de la figura de la cláusula de rescisión en el Derecho Deportivo Español
- III. La cláusula de rescisión y el Impuesto sobre el Valor Añadido

Conclusiones

### RESUMEN

Para la participación, por parte de un jugador profesional, en alguna de las competiciones deportivas oficiales organizadas, tiene que estar inscrito en un club o sociedad anónima deportiva, pudiendo estarlo únicamente en un club o sociedad. Con ello, para que un jugador pase a jugar en otro club nos encontramos con la posibilidad u opción de la rescisión de la relación contractual entre el jugador y su club, liberando al jugador de la vinculación con su club y de la inscripción a su favor, mediante el abono, por parte de propio jugador, de la determinada cantidad establecida, denominada comúnmente cláusula de rescisión. Con todo, debe analizarse los distintos aspectos que forman tal figura del derecho deportivo español así como principalmente sus consecuencias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la distinta doctrina establecida.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Para la participación, por parte de un jugador profesional, en alguna de las competiciones deportivas oficiales organizadas, tiene que estar inscrito en un club o sociedad anónima deportiva, pudiendo estarlo únicamente en un club o sociedad anónima deportiva.

Con ello, se deriva la consecuencia que en cuanto esté este jugador inscrito en un club o sociedad anónima deportiva no podrá inscribirse en otro club o sociedad hasta que no sea cancelada la inscripción en el anterior.

De lo expuesto, para que un jugador pase a jugar en otro club o sociedad, se derivan o existen, pues, dos posibilidades: primera, que cada club o sociedad anónima deportiva puede transferir a otro los derechos dimanantes de la inscripción y licencia de sus jugadores, siempre que exista acuerdo entre ambos clubes o sociedades deportivas y el jugador, operación denominada comúnmente traspaso; y, segunda, la posibilidad de rescindir la relación contractual entre el jugador y su club o sociedad, liberándolo de este modo de la vinculación con tal club o sociedad y de la inscripción a su favor, mediante el abono por parte de propio jugador de la determinada cantidad establecida, denominada comúnmente cláusula de rescisión.

Así, las Consultas Vinculantes 3375-16 y 3549-16 pasan a analizar el segundo supuesto contemplado, la liberación del vínculo contractual por parte del jugador con su club o sociedad anónima deportiva, cláusula de rescisión, y sus efectos respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### II. BREVE ANÁLISIS DE LA FIGURA DE LA CLÁUSULA DE RESCISIÓN EN EL DERECHO DEPORTIVO ESPAÑOL

Como establece el artículo 13 letra i) del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, la relación laboral podrá extinguirse por voluntad del deportista profesional. Además, el artículo 16 del mismo especifica los efectos relativos a la extinción por dicha causa.

De esta manera, la extinción por voluntad del trabajador sin causa imputable al club genera un derecho para el club a una indemnización que en ausencia de pacto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo, perjuicio que se haya causado a la entidad, motivos de ruptura y demás elementos que el juzgador considere estimable. Haciendo responsable subsidiario el propio artículo 16 del RD 1006/1985 del pago al club o entidad deportiva que posteriormente contratase al jugador en el plazo de un año desde la fecha de la extinción del contrato.

Así, los daños y perjuicio deberán ser acreditados por el club que sufra la pérdida del jugador para evaluar la correcta indemnización a percibir, considerándolos tanto de daño emergente por la proyección futura del deportista, como de lucro cesante por la pérdida de la ganancia generada por la actividad actual del deportista.

..//..

**José Andrés Rozas Valdés**  
Catedrático de Derecho Financiero Tributario

**CONTENIDO**

"Unidad en lo posible, variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso". Así respondía la Dra. Isabel Espejo (+), en 1990, a la pregunta con la que se titula esta entrada, en un brillante artículo subtulado "La valoración de bienes en Derecho tributario español".

Si dispone de veinte minutos para leerlo con calma, y el tema le interesa, se puede ahorrar los cinco que le llevaría seguir entretenido con éste. Treinta años después, si hoy la tuviéramos entre nosotros, tiendo a pensar que mi querida y añorada Isabel habría escrito poco más o menos lo mismo, a cuenta de la inminente aprobación del "valor de referencia de mercado". Categoría a estrenar en nuestro Derecho tributario, en cuanto los idus primaverales del triunvirato PSOE/UP/ERC faciliten la tramitación de la cuadragésima ley de lucha/prevención/persecución del fraude fiscal (¡cuálquier día se le da alcance!), actualmente a la espera de Informe de la Ponencia en el Congreso. Mucho tendrán que correr si pretenden que esté en el BOE para otoño.

El atinado aforismo de que "sólo el necio confunde valor y precio" -formulado por Quevedo y popularizado por Antonio Machado- viene como anillo al dedo a cuenta del lío del Montepío que el Derecho tributario tiene montado a cuenta de las valoraciones de bienes, sus flujos y estanqueidades.

Ya decía Pla -el mejor prosista en lengua catalana del siglo XX a quien, "naturalmente"; se negó el Premio de Honor de las Letras catalanas- que la clave, siempre, está en los adjetivos. Y ahí anda la cosa, entre "real"; "de mercado"; "contable"; "catastral"; "nominal"; "de adquisición" o -mi preferido- "el mayor de". Depende de para quién, cómo, dónde y cuándo, el valor que se atribuye a un bien, a efectos tributarios, es uno u otro. Y se comunica, o no, de un tributo a otro.

¿Conviene que sea siempre el mismo y a todos los efectos? Pues, como bien dice Isabel, no: "unidad en lo posible, variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso". Si ha conseguido llegar hasta aquí y retener esta máxima, ya ha aprovechado el tiempo.

La teoría -y la práctica- de la valoración tributaria es tema enjundioso, difícil y trascendental, como gustaba de señalar el Maestro Albiñana. En definitiva, porque la tensión entre valor y precio, a la que se refería Quevedo, palpita en el núcleo de toda la Filosofía política: desde la Escuela clásica de Salamanca, hasta Michael Sandel ("Lo que el dinero no puede comprar") pasando por Marx, con sus plusvalías.

En Derecho tributario proliferan y menudean tantos valores como impuestos, desde "el importe íntegro de la contraprestación"; en el IVA, hasta el denostado art. 37.1 LIRPF, que encierra la valoración de los títulos no cotizados en el estrecho margen de la capitalización de los beneficios, o el pandemonio del ajuar doméstico en el ISD.

Por las dos últimas trochas apuntadas ya transitó hace unos meses en esta misma sede, "De la razón tributaria". De modo que me asomaré ahora al apasionante mundo de la valoración de los bienes inmuebles en los impuestos patrimoniales: ipoca broma!

Dos planos cabe distinguir a tal efecto. La definición legislativa del valor que se haya de tomar en consideración, y el procedimiento administrativo para determinarlo. Cosas bien distintas, que a menudo se mezclan y confunden.

Pues bien, la teoría económica distingue entre el valor en uso de los bienes y su valor de transmisión. En buena lógica, por lo tanto, el valor que se haya de atribuir por la norma tributaria a un inmueble no tiene por qué ser idéntico -hasta pareciera que no debiera de ser el mismos el impuesto grava la titularidad (el uso) del bien (IP e 181), que si incide sobre su transmisión (ITPAJD, ISD e IVTNU).

Diríjamos ahora el foco hacia los dos impuestos que en nuestro ordenamiento tributario se pueden exigir con ocasión de la transmisión de un inmueble entre particulares: el ITP para las onerosas (prescindamos de su apósito, AJD, heredero de la añeja y castiza imposición del timbre) y el ISD para las lucrativas.

En el primer caso siempre tendremos un precio -más allá de si es o no fiable, atendida la eventual vinculación entre las partes- del que no disponaremos en el caso de las adquisiciones gratuitas.

Hasta ahora, a expensas de que se apruebe la reforma en tramitación, para ambos impuestos el legislador se decantaba por el "valor real". Agitado su ánimo, como viene siendo habitual, por la deriva jurisprudencia! de tan sedicente concepto, el pre-legislador ha decidido prescindir del adjetivo "real": ni para ti, ni para mí, muerto el perro se acabó la rabia. La base imponible en ambos impuestos vendrá referida, en lo sucesivo, al "valor" del bien inmueble, sin más.

¿Pero qué se ha de entender por "valor" a secas (antes valor real) a los efectos de estos dos impuestos? Es aquí donde aparece el "valor de referencia del mercado inmobiliario"~ Para los bienes inmuebles no existe un mercado regulado, como el bursátil, que nos facilite una cifra objetiva e incontrovertible, publicada a diario. ¿Entonces? Pues resulta que mediante la Ley de Presupuestos para 2018 se modificó el Texto Refundido de la Ley del Catastro para crear este "valor de referencia" cuya ordenación se encomienda a la Dirección general del Catastro y cuyo desarrollo reglamentario es, hoy por hoy, un arcano inescrutable.

¿Cómo se determina el mismo? Anualmente se debería de publicar en el BOE un "informe" en el que se diera pormenorizado detalle de cómo se ha construido el denominado "mapa de valores"~ en el que para cada "ámbito territorial homogéneo" se definen unos "módulos de valores de productos inmobiliarios"~ El mapa de valores será consultable en la sede electrónica del catastro y se nutrirá -entre otras fuentes- de la información sobre transacciones inmobiliarias facilitadas por los notarios.

**Administratio-**  
**Doktrina**

**Doctrina**  
**Administrativa**

---

# D01



**La consultante es arrendataria de una vivienda junto con otra persona desde 2012. Se aplican la deducción por arrendamiento de vivienda cada una al cincuenta por ciento. En 2017 se incluye un anexo al contrato indicando que la consultante pasa a ser la única arrendataria.**

**Se solicita saber si puede aplicar la deducción por arrendamiento de vivienda en la cuantía actual del cincuenta por ciento o por el total.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0327-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
24/02/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, art. 68.7 y DT 15.**

## CONTENIDO

La deducción por alquiler de la vivienda habitual estaba regulada en el artículo 68.7 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, que, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, establecía lo siguiente:

"Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

- a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,
- b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales".

Del citado precepto se concluye que, a efectos de poder practicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual, se requería que el contribuyente satisficiera cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual durante el período impositivo, y que su base imponible fuera inferior al límite que se establezca en la normativa aplicable.

Con efectos desde 1 de enero de 2015, 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) ha suprimido el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF anteriormente reproducido relativo a la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

No obstante lo anterior, la citada Ley 26/2014 ha modificado la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF con la finalidad de regular un régimen transitorio que permita practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. Dicha disposición establece lo siguiente:

"1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014."

Por tanto, habida cuenta de que en el caso planteado la consultante ha tenido derecho a aplicar la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015, tendrá derecho a la deducción por alquiler también por la cuantía total que ahora satisface.

# D02



**El consultante manifiesta que tiene suscrito con otra persona un pacto civil de solidaridad regulado en el artículo 515-1 del Código Civil francés, registrado en un tribunal de primera instancia de Francia el 13 de octubre de 2010, de cuya unión no ha tenido hijos.**

**Si el pacto civil de solidaridad tiene la consideración de matrimonio a efectos de la declaración conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0416-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
26/02/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, artículo 82.**

## CONTENIDO

El artículo 82 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 lo siguiente:

- “1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:
- La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
    - Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
    - Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
  - En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.<sup>a</sup> de este artículo.
2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.”

El pacto civil de solidaridad se regula en el Título XIII del Código Civil Francés, en su Capítulo I, junto con el concubinato regulado en su Capítulo II, y es definido en el artículo 515-1 como un contrato celebrado por dos personas físicas mayores de edad, de sexo diferente o del mismo sexo, para organizar su vida en común, regulándose el matrimonio en el Título V.

Por tanto, el pacto civil de solidaridad es una institución distinta del matrimonio, regulada de forma independiente a éste, y de naturaleza diferente, al tener distintos requisitos, obligaciones y efectos, por lo que si bien el matrimonio contraído de acuerdo con el Código Civil francés podría considerarse de naturaleza equivalente al matrimonio contraído con arreglo al derecho español, a efectos de la aplicación del artículo 82 de la Ley del Impuesto, dicha asimilación no puede efectuarse respecto al pacto civil de solidaridad del derecho francés.

En consecuencia, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el consultante no podrá optar por la tributación conjunta con su pareja. No obstante, lo anterior, en los casos en que existan hijos (lo que no ocurre con este caso) se puede optar por esta modalidad de declaración, si bien la unidad familiar sería en estos supuestos la integrada exclusivamente por el padre o la madre y los hijos que reúnan los citados requisitos.

# D03

La consultante ejerce una actividad económica a través de una licencia VTC

Si puede determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



## Consulta Vinculante DGT V0410-21

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

26/02/2021

Orden HAC/1155/2020, art. 1

### CONTENIDO

En el artículo 1 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2021 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 4 de diciembre) se establecen actividades incluidas en el ámbito de aplicación de estos regímenes.

En dicho artículo 1, se encuentra incluida la actividad de transporte por auto-taxi (epígrafe 721.2 del IAE), no incluyéndose en la misma las operaciones que supongan un alquiler de vehículos con conductor, aunque dicha actividad deba estar matriculada en el citado epígrafe 721.2.

Por ello, la actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC, como ya se ha manifestado anteriormente en las consultas 0657-02, 0234-03, V1617-16, V1620-16, V0039-18 y V0031-21, no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor.

# D04



El consultante, procedente de Argentina, se plantea trasladarse a España en 2020. Sería causa de dicho desplazamiento su nombramiento como administrador de una entidad en cuyo capital no participa de forma directa ni indirecta.

Una vez trasladada su residencia a España, no es descartable que, a medio o largo plazo, pueda realizar inversiones en otras empresas, pudiendo llegar a ostentar en algunas de ellas la condición de administrador.

Añade que no ha tenido la consideración de residente fiscal en España en ninguno de los últimos diez períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produciría su desplazamiento a territorio español.

1.- Si puede acogerse al régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Si, en el supuesto de serle de aplicación dicho régimen especial, constituiría causa de exclusión del régimen el que, en un lapso de tiempo a medio/largo plazo, adquiriera la condición de socio de otras sociedades en España y, asimismo, si constituiría causa de exclusión su pertenencia al órgano de administración de estas sociedades en España.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0375-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
25/02/2021  
LIRPF, 35/2006, Art. 93.  
RIRPF, RD 439/2007, Arts. 113 a 120.

## CONTENIDO

1.- El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español está regulado 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el apartado cincuenta y nueve del artículo primero 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), establece lo siguiente:

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

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

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

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

..//..

# D05



**La consultante ha recibido la prestación extraordinaria por cese de actividad establecida en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.**

**Si la prestación referida tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo o de la actividad económica, e incidencia en el Impuesto de la devolución de las cuotas pagadas por el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos durante el periodo en que se ha recibido dicha prestación.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0330-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
24/02/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, art. 17.**

## CONTENIDO

El artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18 de marzo), establece una ayuda para los empresarios o profesionales incluidos en Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o, en su caso, en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, consistente en un 70% de la base reguladora, o de la base mínima de cotización cuando no se acredite el período mínimo de cotización para tener derecho a la prestación, cuyas actividades queden suspendidas, en virtud de lo previsto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), o, en otro caso, cuando su facturación en el mes anterior al que se solicita la prestación se vea reducida, al menos, en un 75 por ciento en relación con el promedio de facturación del semestre anterior.

Se trata, por tanto, de una prestación extraordinaria de la Seguridad Social para los trabajadores autónomos, cuya naturaleza es análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad regulada en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del día 6 de agosto). En consecuencia, la calificación de esta prestación extraordinaria (al igual que la de las referidas prestaciones generales por cese de actividad) sería la de rendimientos del trabajo, de conformidad con el artículo 17.1 b) 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), que incluye entre los rendimientos íntegros del trabajo las prestaciones por desempleo, entendido éste de una forma amplia y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena.

Por otro lado, el apartado 4 del referido artículo dispone que el tiempo de percepción de la prestación extraordinaria "...se entenderá como cotizado, no existirá obligación de cotizar y no reducirá los períodos de prestación por cese de actividad a los que el beneficiario pueda tener derecho en el futuro."

La configuración que realiza la normativa antes referida de la exclusión total o parcial del pago de las cuotas del RETA como derivada de una inexistencia de obligación o exención, determina su falta de incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no corresponder a ninguno de los supuestos de obtención de renta establecidos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto, no teniendo por tanto la naturaleza de rendimiento íntegro ni correlativamente la de gasto deducible para la determinación de los rendimientos y sin que proceda el reflejo en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2020 de los pagos y posteriores devoluciones efectuadas en dicho ejercicio correspondientes a las referidas cuotas. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

# D06

El consultante reside en España y trabaja en el extranjero, cotizando a la Seguridad Social extranjera correspondiente. Ha obtenido el título de familia numerosa en el año 2019.

Si tiene derecho a la deducción por familia numerosa.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0357-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
25/02/2021  
**LIRPF, 35/2006, Art. 81 bis.**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 60 bis.**

## CONTENIDO

Como consecuencia de la aprobación de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), en adelante LPGE, y con efectos desde el 5 de julio de 2018, se ha modificado la redacción del artículo 81 bis y de la disposición adicional cuadragésima segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, así como se ha añadido una disposición transitoria trigésima tercera a dicha LIRPF.

En concreto, el artículo 81 bis de la LIRPF establece en cuanto a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo se refiere:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

..//..

# D07

El consultante es titular de una actividad económica. En diciembre de 2020 ha emitido una factura, que se cobra en enero de 2021.

Período impositivo de imputación de la citada factura.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



## Consulta Vinculante DGT V0385-21

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

25/02/2021

LIRPF 35/2006, arts. 14, 27.

LIS 27/2014, arts. 10, 11.

RIRPF, RD 439/2007, art. 7.

### CONTENIDO

De acuerdo con lo dispuesto en 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-, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014 , de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, - en adelante LIS - que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.".

A la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas se refiere el artículo 14.1.b) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) estableciendo que "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse".

La remisión anterior nos lleva al artículo 11 de la LIS, que en su apartado 1 establece que "los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros".

De acuerdo con este criterio de devengo, los ingresos se imputarán en la fecha en que el consultante entregue las mercancías o preste sus servicios y emita la factura.

No obstante, si el consultante hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, en los términos previstos en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas, la factura deberá imputarse en el periodo o en los períodos impositivos en que se produzca el correspondiente cobro de la misma.

Por tanto, el período de imputación de la factura referida en la consulta se realizará en 2020 o en 2021 en función del criterio de imputación temporal utilizado por el consultante para imputar los rendimientos de su actividad económica.

# D08



**La consultante ejerce una actividad profesional, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación directa y tributando en el IVA por el régimen general.**

**Trimestralmente presenta el modelo 130 del pago fraccionado del IRPF y el modelo 303 de liquidación trimestral del régimen general del IVA.**

**Si puede deducir como gasto de la actividad los pagos trimestrales del IVA.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0413-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
26/02/2021  
LIRPF 35/2006, arts. 27 a 32**

## CONTENIDO

De acuerdo con lo dispuesto en 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), el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014 , de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.".

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Ahora bien, la cuestión planteada no se refiere a un gasto de la actividad, sino a la deducibilidad de un impuesto que tiene sus propias reglas de liquidación, pues la cantidad a liquidar trimestralmente se obtiene por diferencia entre el IVA repercutido a los clientes de la consultante (cobrado por la consultante) y el IVA soportado en las adquisiciones de bienes servicios realizados en el desarrollo de la actividad (pagado por la consultante).

Es decir, dado su carácter neutro, las liquidaciones trimestrales de IVA no tienen incidencia en el cálculo del rendimiento de la actividad, no pudiéndose deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

# D09

El consultante arrienda un inmueble a su hijo.

Desea conocer cómo se determina el rendimiento en caso de parentesco a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0336-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
24/02/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 24, 85

## CONTENIDO

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento del inmueble a su hijo no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

Ahora bien, respecto del rendimiento derivado del arrendamiento del piso al hijo del consultante hay que tener en cuenta el rendimiento mínimo en caso de parentesco previsto en el artículo 24 de la LIRPF, según el cual: "Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de dicha Ley."

De acuerdo con lo expuesto, si el rendimiento neto derivado del arrendamiento del piso al hijo del consultante, una vez aplicada sobre el mismo la reducción del 60 por ciento si procediera, fuese inferior al rendimiento mínimo a que se refiere el artículo 24 de la LIRPF, prevalecerá este último.

En tal sentido, el artículo 85 de la LIRPF establece que:

"Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por ciento.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

(...)".

## Tributación de la venta de joyas por la consultante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

D10



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0372-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**25/02/2021**  
**Ley 35/2006, Arts. 33, 49 y disposición transitoria novena**

### CONTENIDO

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 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), donde se establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

En la medida en que las joyas que va a vender la consultante constituyen elementos de su patrimonio personal —no proveniente del desarrollo de ninguna actividad económica—, su venta dará lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión —de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto—, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

A estos efectos, el artículo 35 establece lo siguiente:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste". En el caso de que el cálculo realizado en aplicación de los preceptos anteriormente citados resultase una pérdida patrimonial, el criterio que viene manteniendo este Centro (consultas nº V1967-10, V3286-13 y V1939-15) —en base a lo previsto en la letra b) del artículo 33.5 de la Ley del Impuesto, donde se establece que "no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo"— es que al tratarse de bienes de consumo duradero no procederá computar una pérdida patrimonial en la medida en que la pérdida de valor venga dada por su utilización normal.

A su vez, de corresponderse las joyas objeto de venta con elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, a las adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 les resultará aplicable lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, a saber:

"1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

a) Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial.

A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

(...).

b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación lo señalado en esta disposición, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

..//..

# D11



**La consultante adquirió en 2020 un vehículo nuevo, y solicitó una ayuda dentro del programa de Renovación de Vehículos 2020 (Plan Renove 2020) del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. En octubre de 2020 solicitó la reserva de la ayuda, y en enero de 2021 aportó el resto de documentación necesaria para tramitar el expediente, que previsiblemente será tratado en dicho año, en el que se recibirá la ayuda.**

**Tributación de la referida ayuda y ejercicio al que debe imputarse.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0445-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
02/03/2021  
LIRPF, Ley 35/2006. Artículo 33.

## CONTENIDO

Las ayudas públicas del denominado Programa de renovación del parque circulante español en 2020 (Plan Renove 2020) se regulan en los artículos 38 a 52 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo (BOE de 6 de julio) y la Orden ICT/971/2020, de 15 de octubre, por la que se desarrolla el programa de renovación del parque circulante español en 2020 (Plan Renove 2020) y se modifica el Anexo II del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo (BOE de 17 de octubre).

Las citadas ayudas consisten en la concesión directa de subvenciones, para la adquisición de determinados vehículos, siempre que se cumplan ciertas condiciones.

Los beneficiarios de tales ayudas son los compradores de los vehículos a que se refiere el artículo 40 del Real Decreto-ley 25/2020, (personas físicas; profesionales autónomos y determinadas empresas privadas).

Partiendo de la consideración de que la consultante ha adquirido el vehículo para su patrimonio personal y no como bien afecto al desarrollo de una actividad económica, según dispone el apartado 1 del artículo 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 (BOE de 29 de noviembre) "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

De acuerdo con esta definición, en el caso planteado la obtención de las ayudas públicas del Plan Renove 2020 para la adquisición de un vehículo constituyen para el beneficiario –la consultante- una ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición (incorporación de la ayuda) y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este Impuesto. A ello hay que añadir que dicha ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción regulados en el Impuesto.

El importe de dicha ganancia, según la letra b) del apartado 1 del artículo 34 del citado texto legal, será el importe de la subvención obtenida, y formará parte de la renta general al tratarse de una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la Ley del Impuesto.

Respecto a su imputación temporal, el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, establece como regla general que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", estableciéndose en la letra c) del apartado 2 de dicho artículo como regla especial para las ganancias patrimoniales derivadas de subvenciones, que "Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado." Al no corresponderse con los supuestos previstos en las referidas letras g), i), j) y l), la ganancia patrimonial derivada de la ayuda pública objeto de consulta se imputará al período impositivo en que tenga lugar su cobro.

# D12

El interesado ha realizado en 2019 aportaciones a distintas entidades con sede en el extranjero cuya actividad es gestionar plataformas de crowdlending. Para ello realiza transferencias bancarias a una cuenta ómnibus situada en el extranjero.

Obligación de presentar el modelo 720.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



## Consulta Vinculante DGT V0453-21

SG de Tributos

03/03/2021

RGAT. RD 1065/2007: arts. 42 bis y 42 ter

### CONTENIDO

La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su apartado primero, dispone lo siguiente:

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

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

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

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

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

El desarrollo reglamentario está contenido en los artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante, RGAT.

El artículo 42 bis del RGAT establece lo siguiente:

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

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.

b) La identificación completa de las cuentas.

c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.

d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

..//..

# D13



**El consultante contrató en diciembre de 2017 un depósito en dólares con capital garantizado al vencimiento por el que ha obtenido intereses en 2018, 2019 y 2020, que se han acumulado al citado depósito, habiendo tributado hasta la fecha por los intereses obtenidos en 2018 y en 2019 en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dichos años.**

**Al vencimiento del depósito, en 2020, se ha efectuado la conversión a euros de los dólares incluidos en el depósito, correspondientes al capital invertido y a los intereses obtenidos en dichos años.**

**Determinación de las diferencias originadas por la conversión de los dólares incluidos en el depósito a euros.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



## Consulta Vinculante DGT V0463-21

SG de Operaciones Financieras

03/03/2021

Ley 35/2006 Arts. 14-1-a, 14-2-e, 25-2, 33-1, 49-1-a, 49-1-b

### CONTENIDO

El artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, califica como rendimientos íntegros del capital mobiliario a los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, teniendo esta consideración "las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión...".

Asimismo, la LIRPF citada señala en su artículo 14.1.a) que "los rendimientos... del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor".

Por tanto, los intereses derivados del depósito objeto de consulta se consideran rendimientos del capital mobiliario, debiendo computarse en el período impositivo en que se haya producido su exigibilidad e integrarse en la base imponible del ahorro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 49.1.a) de la LIRPF. Si dichos intereses, como parece desprenderse del escrito de consulta, se hubiesen obtenido en una unidad monetaria distinta del euro, deberán convertirse a euros, a efectos de su cómputo en la correspondiente declaración del Impuesto, al tipo de cambio oficial vigente en el día en que se haya producido su exigibilidad.

A estos efectos, según lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro (BOE de 18 de diciembre), tendrá la consideración de cambio oficial de la moneda nacional frente a otras divisas el que publique para el euro el Banco Central Europeo, por sí o a través del Banco de España.

Por otra parte, la conversión de divisas en euros, siempre que no se realice en el ámbito del desarrollo de una actividad económica, dará lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales conforme a lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, el cual establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión de las divisas y su valor de adquisición, siendo el valor de transmisión el tipo de cambio de la divisa a euros vigente en el momento en que dicha conversión se realice, y siendo el valor de adquisición, en el supuesto objeto de consulta, respecto de las divisas correspondientes al capital invertido en el depósito, el tipo de cambio al que estas se adquirieron, y respecto de las divisas correspondientes a los intereses, los respectivos tipos de cambio a los que, conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, se hubiera efectuado su conversión a euros a efectos de su cómputo como rendimientos del capital mobiliario en las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Estas ganancias o pérdidas patrimoniales originadas por las diferencias de cambio en la conversión de las divisas a euros se imputarán al momento en que dicha conversión se realice efectivamente, es decir, al momento del cobro o del pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.2.e) de la LIRPF, y su integración y compensación se realizará en la base imponible del ahorro en la forma señalada en el artículo 49.1.b) de la misma Ley.

# D14



A la consultante le ha concedido una subvención una administración pública autonómica para compensar la bajada de ingresos en la actividad económica que desarrolla durante la pandemia de COVID-19, siendo la fecha de la concesión de la subvención por la Comunidad Autónoma de 12 de enero de 2021.

Si la subvención debe imputarse al momento de la concesión o al momento de su cobro.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0465-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/03/2021**  
**LIRPF, Ley 35/2006, arts. 14 y 27**

## CONTENIDO

La subvención percibida de la Comunidad Autónoma, en la medida en que no tiene encaje en otros conceptos del Impuesto y tiene por objeto compensar la disminución de ingresos obtenidos en la actividad económica, tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de rendimientos de actividades económicas, conforme lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que dispone:

"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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 cuanto a la imputación temporal de la subvención, el artículo 14.1.b) de la LIRPF dispone que "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse".

Se parte de la hipótesis de que la consultante no ha optado por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los rendimientos de la actividad económica en los términos previstos en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), al no manifestarse en la consulta.

Por aplicación de lo establecido en los artículos 10 y 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), a falta de normas específicas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, resulta de aplicación la Norma de valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, que establece su imputación a resultados en función de la finalidad para la que se concede la subvención.

Si las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes: ingresos del ejercicio.

Por el contrario, las destinadas a favorecer inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual se tratarán como subvenciones de capital: imputación en la misma medida en que se amorticen las inversiones o se produzcan los gastos realizados con cargo a las mismas. No obstante, cuando los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención.

Al tener la subvención percibida por objeto compensar la pérdida de ingresos en la actividad, deberá imputarse al ejercicio en que se conceda, que en el presente caso es el ejercicio 2021, de acuerdo con lo manifestado por la consultante.

D15

Autónomo dedicado a la formación "online". En un curso que ha organizado ha solicitado a una persona (trabajador por cuenta ajena en otra empresa y que no ejerce actividad económica) que imparta algunas clases.

Calificación de los rendimientos que le abone por la impartición de las clases, a efectos de determinar la retención a cuenta del IRPF.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0468-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/03/2021**  
**RIRPF, art. 80**

## CONTENIDO

Al tratarse de una impartición de clases al margen de una relación laboral que pudiera establecerse entre el consultante como organizador del curso de formación "online" y la persona que va a impartir clases, para poder proceder a la calificación de los rendimientos a efectos del IRPF se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en sus apartados 2, letra c) y 3, califica como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, este Centro viene interpretando que la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

En el presente caso, según se indica en el escrito de consulta, la mencionada ordenación la realiza el consultante, por lo que al no concurrir tampoco la circunstancia expresada en el párrafo anterior los rendimientos a satisfacer al colaborador que imparte clases en el curso "online" constituirán, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo.

Con esta calificación, la determinación del tipo de retención aplicable sobre estos rendimientos viene dada por lo dispuesto en el artículo 80.1.4º 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), donde se establece lo siguiente:

"1. 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 corresponda de los siguientes:

(...)

4º. El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

(...)".

Transcripción que procede complementar con lo señalado en el apartado 2 del mismo artículo 80:

"2. Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se reducirán en un 60 por ciento:

(...)

b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior".

# D16



**La fundación consultante ha recibido una factura correspondiente a un concierto y una misa cantada, desarrollados en el territorio de aplicación del Impuesto, de una entidad establecida en un Estado miembro de la Unión Europea.**

**Obligaciones formales de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0480-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
04/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69, 70, 84, 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.

(...)".

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

No obstante lo anterior, en la medida en que la consultante, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendrá la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo.

Por otra parte, el artículo 5, apartado cuatro, de la Ley 37/1992 señala lo siguiente:

"Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

..//..

D17

La mercantil consultante realiza la actividad de comercio al por menor por correspondencia o a través de internet mediante la modalidad de dropshipping.

Se cuestiona el derecho a deducir las cuotas soportadas de servicios de publicidad y marketing adquiridos para el desarrollo de su actividad de dropshipping.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0491-21**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
04/03/2021  
Ley 37/1992 art. 154-Dos  
Ley 37/1992 art. 94-Uno

## CONTENIDO

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

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

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

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

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

(...)".

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...)".

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

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

Adicionalmente, el artículo 18 de la Ley 37/1992 define las importaciones como:

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

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior."

Por último, dispone el artículo 17 de la Ley 37/1992 que estarán sujetas al impuesto "las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinan y la condición del importador".

De la información contenida en el escrito de consulta se deduce que la consultante actúa en nombre propio puesto que adquiere los bienes de un proveedor chino y luego los revende a sus clientes. En estas circunstancias, estaremos ante dos entregas de bienes independientes, la que realiza el proveedor a la consultante y la que realiza ésta última, en nombre propio, con respecto al consumidor final.

2.- La operativa descrita por la consultante ya ha sido objeto de consulta en otras ocasiones, por todas, en la contestación a la consulta vinculante de 3 de noviembre de 2014, con número de referencia V2970-14, por lo que este Centro directivo se remite a la misma para mayor detalle.

..//..

# D18



**El consultante es una sociedad mercantil que va a usar una plataforma "web" para financiar proyectos de micromecenazgo en los que se entregará como recompensa unas gafas graduadas o sin graduar con protección para ordenador enviados directamente desde China.**

- 1. Calificación de las aportaciones realizadas por los donantes a cambio del producto.**
- 2. Tratamiento de las ventas realizadas a clientes radicados en territorio de aplicación del Impuesto, Unión Europea o terceros países.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0492-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
04/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 4,5**

## CONTENIDO

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

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

(...)".

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, como promotor del desarrollo de un proyecto de micromecenazgo, podría tener la consideración de empresario o profesional conforme a los criterios anteriores, lo que determinará la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

2.- En cuanto a la actividad empresarial desarrollada por la plataforma de internet consistente en la financiación de proyectos a través de dicha plataforma, debe tenerse en cuenta que el ejercicio de tal actividad ha sido objeto de regulación por la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial (BOE de 28 de abril), que en su Título V regula el régimen jurídico de las plataformas de financiación participativa.

En particular, el artículo 46 define, en su apartado primero, las plataformas de financiación participativa como "las empresas autorizadas cuya actividad consiste en poner en contacto, de manera profesional y a través de páginas web u otros medios electrónicos, a una pluralidad de personas físicas o jurídicas que ofrecen financiación a cambio de un rendimiento dinerario, denominados inversores, con personas físicas o jurídicas que solicitan financiación en nombre propio para destinarlo a un proyecto de financiación participativa, denominados promotores".

No obstante el apartado segundo de dicha artículo aclara que "no tendrán la consideración de plataformas de financiación participativa las empresas que desarrolle la actividad prevista en el apartado anterior cuando la financiación captada por los promotores sea exclusivamente a través de:

- a) Donaciones.
  - b) Venta de bienes y servicios.
  - c) Préstamos sin intereses."
- ..//..

# D19

La consultante sufrió una caída en las zonas comunes del edificio donde vive, lo que le produjo una fractura ósea, por lo que al no atenderse sus reclamaciones presentó demanda judicial. Actualmente, la compañía aseguradora le ofrece una indemnización.

Tributación de la indemnización en el IRPF.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0500-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
05/03/2021  
Ley 35/2006, art. 7

## CONTENIDO

La presente contestación se realiza con el planteamiento de que la reclamación se realiza en el ámbito de la responsabilidad civil que pudiera corresponder a la comunidad de propietarios, estando esta responsabilidad cubierta por un seguro, siendo la entidad aseguradora de la comunidad quien va a proceder al pago de la indemnización.

El hecho de tratarse de una indemnización por responsabilidad civil nos lleva al artículo 7.d) 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), donde se establece lo siguiente:

"Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.<sup>a</sup> del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre".

Conforme con la configuración legal de la exención, para que las indemnizaciones por responsabilidad civil tengan la consideración de renta exenta es necesario que se correspondan con daños personales, es decir, daños físicos, psíquicos o morales, y que su cuantía se encuentre legal o judicialmente reconocida.

Respecto a la cuantía legal cabe señalar que tal circunstancia se produce cuando una norma determine la cuantía de la indemnización, amparando la exención esta cuantía, estando sujeto y no exento el exceso que pudiera percibirse.

Por lo que se refiere a la cuantía judicialmente reconocida, este Centro Directivo considera comprendidas en tal expresión dos supuestos:

a) Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.

b) Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Dicho lo anterior, en relación con el caso consultado cabe afirmar respecto a la indemnización a percibir de la aseguradora que si se corresponde con daños personales se cumpliría el primero de los requisitos.

Ahora bien, respecto al segundo de los requisitos (cuantía legal o judicialmente reconocida), procede señalar que el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, no resulta operativo en este supuesto, pues no se trata de un accidente de circulación ni de un seguro de accidentes.

Por tanto, para que la indemnización a percibir se encuentre exenta sería necesario —además de cumplir el requisito de corresponder a daños personales— que su cuantía se determine judicialmente en los términos antes señalados.

**La consultante ejerce la actividad de formación en línea, a través un aula virtual, sobre asignaturas del Grado en Derecho.**

**Exención de las actividades formativas del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**D20**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0527-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo**

09/03/2021

Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-9º, 20-Uno-10º, 69-Tres-

## **CONTENIDO**

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

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

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)".

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

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

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

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

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

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

..//..

# D21



**La entidad consultante en una entidad mercantil que comercializa determinados productos relacionados con el entrenamiento persona de fitness a través de su página web.**

**En concreto, comercializa una publicación, en formato PDF para su descarga, denominada "Planes de fitness" donde se exponen un conjunto de ejercicios de entrenamiento deportivo con explicaciones del modo en que deben ejecutarse así como fotografías ilustrativas y test autoevaluación para determinar las propias condiciones físicas del cliente. Asimismo, comercializa otra publicación, en el mismo formato, denominado "Planes de nutrición" que contiene información nutricional, consejos de alimentación y recetas.**

**Las publicaciones anteriores disponen de ISBN.**

**Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la venta de dichos cursos.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0536-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
09/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 20.Uno.9º y 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.

..//..

# D22

**Posibilidad de repercutir a dos trabajadores las retenciones no practicadas en 2019 sobre sus rendimientos del trabajo y que han sido reclamadas a la empresa por la Agencia Tributaria.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0543-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
09/03/2021  
Ley 35/2006, art. 99

## CONTENIDO

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

En cuanto a la obligación de ingreso de las cantidades no retenidas en su día, el apartado 4 del mismo artículo 99 establece claramente tal obligación:

"En todo caso, los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta".

Complementando lo anterior, el apartado 5 dispone lo siguiente:

"El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

(...)".

Una vez indicado cómo opera el "mecanismo" de las retenciones, tanto desde la perspectiva del retenedor como de la del "retenido", por lo que respecta a la posible repercusión al perceptor del importe correspondiente a las retenciones no practicadas en su momento procede indicar que, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 99, el incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta no permite en el ámbito estrictamente tributario (dada la inexistencia de norma legal o reglamentaria establecida al efecto) efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento, circunstancia que evidentemente no excluye otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al "retenido".

# D23



**En caso de que los trabajadores de una empresa, que van a iniciar unos trabajos en una cantera fuera del casco urbano, perciban una media dieta en concepto de gastos de manutención por desplazamiento, según el convenio de la construcción al que están suscritos, sin tener justificantes de las comidas ya que estas se realizarán en la misma cantera donde están trabajando los empleados, cuál es el tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades percibidas.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0544-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
09/03/2021  
RIRPF. RD 439/2007, Artículo 9.A.3.**

## CONTENIDO

Las «asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia» se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

Respecto a los gastos de manutención y estancia, las cantidades que abone la empresa y que deriven del desplazamiento de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan de acuerdo al artículo 9.A.3 del RIRPF, los siguientes requisitos:

- a) Que traten de compensar gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.
- b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo no se permanezca por el perceptor más de nueve meses (límite temporal) y,
- c) Que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo 9.A.3, letra a), del Reglamento del Impuesto, y que actualmente en vigor son:
  - a.- Cuando se haya pernoctado:
    - Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
    - Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios por desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios por desplazamiento al extranjero.
  - b.- Cuando no se haya pernoctado:

Se considerarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

La norma reglamentaria exige que se trate de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Toda cantidad que se satisfaga por este concepto de asignaciones para gastos de manutención y estancia que no responda a los términos reglamentarios señalados, estaría sometida en su totalidad a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además de lo anterior, debe precisarse al respecto que a efectos de lo dispuesto en el artículo 9.A.3 del RIRPF, las cantidades satisfechas por gastos de manutención en desplazamientos con pernocta o no dentro del territorio español o al extranjero, a municipios distintos del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, no necesitan acreditación en cuanto a su importe, en referencia a los límites cuantitativos que en dicho precepto se señalan, para su consideración como asignaciones para gastos normales de manutención exceptuadas de gravamen, sin perjuicio de la acreditación por parte del pagador del día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

Respecto a la acreditación, el último párrafo del artículo 9.A.3 del RIRPF establece que «a los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo». En este sentido, la justificación que deberá efectuarse por el pagador de la realidad de los desplazamientos, podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, si bien corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria su valoración.

..//..

# D24

**La entidad consultante es una sociedad limitada que se dedica a la compra de oro de inversión a particulares no empresarios o profesionales.**

**1. Si la adquisición de oro de inversión está sujeta y al Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**2. Si la adquisición de oro de inversión está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0548-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
10/03/2021  
ITPAJD, arts. 7 y 8 Ley 37/1992 art. 4 y 5**

## CONTENIDO

A) En relación sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

1.- 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."

El artículo 5, apartado uno de la referida 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.

(...).

Por su parte el apartado dos de dicho artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo 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.

(...).

Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere que la persona que realice la entrega del bien o la prestación del servicio tenga la condición de empresario o profesional. En el caso consultado, que el vendedor del oro de inversión tenga la condición de empresario o profesional.

Del escrito de consulta resulta que el consultante es una empresa que compra oro de inversión a particulares. En dichas condiciones puede concluirse que tales entregas de bienes de oro de inversión están no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no ser realizadas por empresarios o profesionales.

En este sentido es preciso señalar que el régimen especial de oro de inversión regulado en los artículos 140 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no establece ninguna excepción que permita la sujeción de tales entregas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

2.- El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993) –en adelante TRLITPAJD– regula el hecho imponible:

«Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[...]

.//..

# D25



**La consultante ejerce la actividad profesional por cuenta propia de periodista. Asimismo, va a iniciar la actividad de pinchadiscos, haciendo actuaciones en bares musicales, salas de fiestas, etc.**

**Deducibilidad en IVA y en IRPF de los materiales necesarios para ambas actividades, como suscripciones a medios culturales, entradas de museos, conciertos, eventos culturales y resto de materiales necesarios para la creación de contenidos periodísticos en medios escritos y audiovisuales.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0553-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
11/03/2021  
LIRPF 35/2006, art. 28  
LIVA 37/1992, arts. 95, 96, 101, 102, 103, 104**

## CONTENIDO

### 1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), que regula las exenciones en operaciones interiores, establece en su apartado uno, número 26º, que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

"26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.".

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

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

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

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

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define al escritor como autor de obras escritas o impresas.

Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, señala que "se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica".

Una interpretación conjunta de los dos párrafos anteriores lleva a la conclusión de que son escritores a estos efectos las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del mencionado Texto Refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualización, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas, en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.

En consecuencia con todo lo anterior, este Centro directivo le informa que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales de creación de contenidos para medios escritos y audiovisuales efectuados por la consultante, siempre que supongan la creación de una obra original o conlleve una aportación personal u original distinta de una obra preexistente.

En cambio, las actividades de pinchadiscos y de creadora de selecciones para plataformas musicales serán actividades sujetas y no exentas.

Segundo.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

El apartado uno del artículo 95 de la LIVA, en concreto, establece lo siguiente:

..//..

# D26



**El consultante trabajó en enero la jornada normal y se le aplicó una retención en nómina acorde a ese importe extrapolado al sueldo anual. En febrero se le aplicó un expediente de regulación temporal de empleo a media jornada y para los meses de marzo y siguientes la previsión es seguir en esa situación.**

**Si puede solicitar de su empresa que se le reduzca el tipo de retención, ya que el sueldo anual se verá seriamente mermado.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0575-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
11/03/2021  
RIRPF, RD 439/2007, art. 87.**

## CONTENIDO

La reducción del salario debido a la reducción de jornada derivada del expediente de regulación temporal de empleo, constituye un supuesto de regularización del tipo de retención según lo previsto en el artículo 87.2 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, que establece lo siguiente:

"2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

(...)

3.º Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador o, por cualquier otro motivo, se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento. En particular, cuando varíe la cuantía total de las retribuciones superando el importe máximo establecido a tal efecto en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento." (...)."

Por lo que se refiere al momento en el que se deberán aplicar los nuevos tipos de retención (ya regularizados) el artículo 87.4 del RIRPF dispone:

"4. Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º y 11.º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas".

Conforme a la norma transcrita, la entidad consultante podrá optar por aplicar los nuevos tipos de retención a partir de la fecha en que se ha producido la variación, o bien realizar la regularización y aplicar el nuevo tipo de retención a partir del día 1 del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

D27

El consultante es residente desde hace dos años en la Comunidad Autónoma de Madrid; anteriormente residió en el País Vasco. Actualmente va a recibir la donación de un inmueble situado en la Región de Murcia.

Lugar donde debe presentar el impuesto y normativa a aplicar.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



Consulta Vinculante DGT V0593-21  
SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos  
15/03/2021  
Ley 22/2009 art. 32-2. Ley 29/1987 arts. 3-1-b), 5-b) y 6

## CONTENIDO

La ley aplicable en España para la liquidación de una donación es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, cuyo artículo 3 dispone lo siguiente:

«1. Constituye el hecho imponible:

(...)

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

(...)».

A su vez, el artículo 5 del mismo texto legal recoge que:

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

(...).

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

(...)».

Por otra parte, el artículo 6 del LISD establece que:

«Artículo 6.º Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.».

De la normativa expuesta y de las propias manifestaciones hechas por el consultante, se deduce que el consultante es residente en España.

El artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre de 2009) establece el llamado punto de conexión en la donación de bienes muebles e inmuebles en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, la circunstancia que determina la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto, en los siguientes términos:

«Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

[...]

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

..//..

**La consultante es una persona física que presta servicios de quiopráctica.**

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

**D28**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0596-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
16/03/2021  
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, Logopédas 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.

..//..

D29

**La consultante ha suscrito un contrato de consentimiento para participar en un ensayo clínico. La participación no conlleva retribución alguna, únicamente el reembolso de los gastos producidos por el desplazamiento al centro médico: transporte y comida.**

**Aplicación del régimen de dietas exceptuadas de gravamen (artículo 9 del Reglamento del IRPF).**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0603-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
16/03/2021  
RIRPF, art. 9**

#### **CONTENIDO**

En su contestación a la consulta vinculante nº V1418-06, este Centro estableció el siguiente criterio —reiterado posteriormente en la contestación V3280-17— respecto a la calificación de las retribuciones satisfechas a los intervenientes en ensayos clínicos:

«La contraprestación económica a percibir por las personas participantes en los ensayos clínicos procede calificarla como rendimientos del trabajo, pues responde al concepto que de estos rendimientos establece el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE del día 10), en su artículo 16.1: “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”. En este punto, cabe señalar que, evidentemente, los participantes en ensayos clínicos no realizan ninguna actividad empresarial o profesional, pues no realizan la ordenación de medios necesaria para que los rendimientos obtenidos proceda calificarlos como de actividades económicas. Al mismo tiempo, si bien no existe una relación laboral o estatutaria, cabe entender que la contraprestación responde a una prestación de servicios (trabajo personal) por parte de los participantes.

Esta calificación como rendimientos del trabajo se ve complementada por su pleno sometimiento al impuesto, al no estar amparada —esta contraprestación— por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.

(...)».

En el presente caso, manifiesta la consultante que por su participación en el ensayo clínico no va a percibir contraprestación alguna, sino simplemente el reembolso de los gastos en que incurra por sus desplazamientos al centro médico, gastos que según se indica corresponden al desplazamiento y manutención, por lo que plantea la posible aplicación del “régimen de dietas”.

Las denominadas legalmente “asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia” se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios. Por tanto, el régimen de dietas y asignaciones para gastos de desplazamiento previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente resulta aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de transporte y manutención en que pueda incurrir la consultante en sus desplazamientos al centro médico para su participación en el ensayo clínico no les resultan aplicables las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, pues no existe vínculo laboral.

No obstante, este Centro viene manteniendo que en casos como el consultado cabe la posibilidad de que pueda apreciarse la existencia de un “gasto por cuenta de un tercero”, en este caso, el organizador del ensayo clínico, para ello resulta preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso, el organizador del ensayo clínico, tengan por objeto poner a disposición de los participantes los medios para que puedan realizar su colaboración, medios entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento y estancia. Por el contrario, si el “pagador” se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos hubieran incurrido, sin que pudiera acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos producidos a los participantes por el necesario desplazamiento al centro médico, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso, las cuantías percibidas estarían sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

..//..

# D30



A la consultante le ha concedido su Comunidad Autónoma una ayuda que tiene como objetivo favorecer el mantenimiento de la actividad económica de los autónomos ante los efectos de las medidas adoptadas para hacer frente a la epidemia de COVID-19 y de las derivadas de la declaración del estado de alarma motivado por dicha epidemia.

Tributación de la ayuda referida.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0609-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
16/03/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, artículos 14 y 27.

## CONTENIDO

La subvención percibida de la Comunidad Autónoma, en la medida en que no tiene encaje en otros conceptos del Impuesto y tiene por objeto compensar la disminución de ingresos obtenidos en la actividad económica, tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de rendimientos de actividades económicas, conforme lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que dispone:

"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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 cuanto a la imputación temporal de la subvención, el artículo 14.1.b) de la LIRPF dispone que "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse".

Se parte de la hipótesis de que la consultante no ha optado por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los rendimientos de la actividad económica en los términos previstos en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), al no manifestarse en la consulta.

Por aplicación de lo establecido en los artículos 10 y 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), a falta de normas específicas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, resulta de aplicación la Norma de valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, que establece su imputación a resultados en función de la finalidad para la que se concede la subvención.

Si las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes: ingresos del ejercicio.

Por el contrario, las destinadas a favorecer inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual se tratarán como subvenciones de capital: imputación en la misma medida en que se amorticen las inversiones o se produzcan los gastos realizados con cargo a las mismas. No obstante, cuando los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención.

Al tener la subvención percibida por objeto compensar la pérdida de ingresos en la actividad, deberá imputarse al ejercicio en que se conceda.

# D31



**La consultante y su cónyuge, han recibido en 2020 una subvención de su Comunidad Autónoma donde residen, destinada a la accesibilidad de su vivienda, ya que convive con el matrimonio, la tía de la consultante de 91 años, gran dependiente.**

**Si pueden imputar dicha subvención, temporalmente en el IRPF de varios ejercicios, teniendo en cuenta que ha sido concedida para la accesibilidad de un gran dependiente.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0610-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**16/03/2021**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Arts. 14, y 33.**

## CONTENIDO

El apartado 1 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece en cuanto al concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se refiere, lo siguiente:

"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

De acuerdo con esta definición, la percepción de la subvención para la accesibilidad de su vivienda –ámbito particular de la consultante, al margen del ejercicio de cualquier actividad económica–, constituirá para su beneficiario una ganancia patrimonial al producirse una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente que da lugar a una variación en su valor (incorporación del importe dinerario de la ayuda), que no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción regulados por la normativa del Impuesto.

El importe de dicha ganancia será la cuantía dineraria de la subvención obtenida, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto, formando parte de la renta general, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la misma Ley.

En cuanto a la individualización de las ganancias patrimoniales, el artículo 11.5 de la LIRPF establece:

"Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Por tanto, en este caso la ganancia patrimonial derivada de la subvención objeto de consulta se considera obtenida por el cónyuge al que se le haya concedido dicha subvención de acuerdo con la Resolución de concesión correspondiente, que es a quien en su condición de beneficiario corresponde el derecho a su obtención, estableciéndose en base a esa condición de beneficiario la relación jurídica (derechos y obligaciones) con el organismo otorgante – en caso de que en dicha Resolución, figuraren ambos cónyuges como personas a las que se les ha concedido dicha subvención, ambos serían beneficiarios de la misma –.

En ese sentido, debe indicarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Resolución de 1 de junio de 2020 recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ha establecido el criterio de que las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención.

Respecto a su imputación temporal, el artículo 14.1.c) de la LIRPF establece que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

No obstante, lo expuesto, el artículo 14.2.c) de la LIRPF, dispone lo siguiente:

"c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado."

Por su parte, en las letras g), i) y j) del artículo 14.2 de la LIRPF se establece:

"g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.."

"i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes."

Por tanto, al no corresponderse con los supuestos previstos en las referidas letras g), i), y j) del artículo 14.2 de la LIRPF, la ganancia patrimonial derivada de la ayuda pública objeto de consulta se imputará al período impositivo en que tenga lugar su cobro.

# D32

**La consultante indica que, en octubre de 2020, recibió un escrito de la seguridad social holandesa en el que se le reconoce pensión de jubilación en dicho país, pagándole atrasos desde 1 de marzo de 2011 (fecha en que cumplió la edad de jubilación) hasta 21 de septiembre de 2020.**

**Si tiene que presentar declaración del IRPF por los ejercicios que pudieran estar prescritos.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0629-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
18/03/2021  
LIRPF, 35/2006, Arts. 14, 17.**

## CONTENIDO

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

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

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

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

Puesto que se trata de un residente fiscal en España que percibe rentas (una pensión de jubilación) procedentes de Holanda, será de aplicación lo establecido en el Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972).

El artículo 19 del Convenio Hispano-Holandés dispone:

“Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 20, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado sólo pueden someterse a imposición en este Estado.”

Por su parte, el artículo 20 (relativo a Retribuciones Públicas) del citado Convenio establece:

“1. Las remuneraciones incluidas en las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o Entidades, pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Sin embargo, las disposiciones de los artículos 16, 17 y 19 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas a título de servicios prestados que tengan relación con el ejercicio de una actividad comercial o industrial por uno de los Estados o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales.”

Por consiguiente, conforme al artículo 19 del Convenio, al ser residente en territorio español, la pensión que percibe la consultante sólo puede someterse a imposición en España.

No obstante, si se tratara de pensiones públicas de las previstas en el artículo 20 del Convenio, esto es, pensiones pagadas por el Estado holandés, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales en consideración a servicios prestados a ese Estado, a estas subdivisiones o Entidades, las mismas pueden someterse a imposición en España (país de residencia) y en Holanda salvo que el empleo por el servicio público tenga relación con el ejercicio de una actividad comercial o industrial, en cuyo caso, según el apartado 2 del artículo 20 del citado Convenio, resultaría de aplicación las disposiciones del artículo 19 del Convenio de manera que la pensión estaría sometida a imposición sólo en España. En este caso, España, como país de residencia, debería eliminar la doble imposición que pudiera generarse, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 25.3 del Convenio, que dispone:

...//..

# D33



La asociación consultante representa a empresas de distribución a través de máquinas automáticas (vending). Entre los productos objeto de venta se encuentran:

- Bebidas calientes (café, chocolate, té, etc.);
- Bebidas frías (refrescos, agua, zumos, etc.);
- Snacks (galletitas, chocolatinas, frutos secos, etc.) y sándwiches.

Consideración de la operativa descrita como entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y tipo impositivo aplicable.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0638-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
18/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 11.Dos.9º, 90.Uno, 91.Uno.1.1º y 91.Uno.2.2º**

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

2.- El artículo 8 de la Ley del Impuesto define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales y su artículo 11 define las prestaciones de servicios como las operaciones sujetas al Impuesto que no tengan la consideración de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes.

..//..

**La entidad consultante importa sulfato de hierro que es utilizado como aditivo en la producción de alimentos para animales.**

**D34**

**Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0649-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
18/03/2021  
Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Uno-1-1º y 2º**

## **CONTENIDO**

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

Por otro lado, el artículo 91, apartado uno.1, números 1º y 2º de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"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:

1º. Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior:

a) Las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

b) Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

(....)".

En el citado número 2º se incluyen una serie de productos que tributan al tipo reducido por sus características objetivas de aptitud, idoneidad y habitualidad para obtener a partir de ellos los productos aptos para el consumo humano o animal incluidos en el número 1º anterior, sin perjuicio del uso posterior que se haga de los mismos, que no influirá en esta consideración.

2.- En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones del bien objeto de consulta (sulfato de hierro) que, conforme a la legislación vigente, directamente o mezclado con otros productos, sea susceptible de ser habitual e idóneamente utilizado para la obtención de productos, incluidos en el artículo 91.Uno.1.1º de la Ley 37/1992, que por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación se destinen a la nutrición humana o animal, con independencia del uso a que se destine por el adquirente o importador.

En otro caso, las operaciones relativas a dicho producto tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento.

D35



**El consultante es una federación de ornitología que se encarga de la compra y distribución entre los miembros de las anillas identificativas de los animales. Así, percibe de sus asociados una cuota fija anual para el mantenimiento de los gastos ordinarios, y otra cuota variable anual en función de las convocatorias en las que haya participado y, por tanto, de las anillas solicitadas por cada asociado.**

**Possibilidad de exención de la citada prestación de servicios en virtud la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



### Consulta Vinculante DGT V0651-21

SG de Impuestos sobre el Consumo

18/03/2021

Ley 37/1992 arts. 4,5 y 20-Uno-12º

#### CONTENIDO

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

Por su parte, el artículo 4, apartado tres, de dicha Ley establece que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

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.

(...).".

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las asociaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, siempre que se realice a título oneroso.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 12º de la Ley 37/1992, según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.".

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.l) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención de las siguientes operaciones:

..//..

# D36

El consultante, arqueólogo, va a adquirir un vehículo tipo todoterreno para afectarlo a su actividad.

Porcentaje deducible de la cuota soportada por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición, uso y mantenimiento posterior del citado vehículo.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0652-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
18/03/2021  
Ley 37/1992 art. 93-Cuatro; 94-Uno-1º; 95-Tres-**

## CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
- Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

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

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

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

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

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

- Los bienes que se destinan habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
- Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

..//..

D37



**El consultante plantea consulta tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, en concreto, si debe atender un requerimiento si le es solicitado en formato pdf y en qué normativa se incluiría la prohibición de dicho formato.**

**¿Existe la obligación en caso de requerimiento de aportar los libros registro en un formato electrónico diferente del "pdf"?**

**En caso de que sea correcta la prohibición de aportar los libros registros en "pdf", ¿qué disposición reglamentaria establece dicha prohibición?**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

### Consulta Vinculante DGT V0662-21

SG de Tributos

22/03/2021

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 29 y 93

Reglamento General de aplicación de los tributos aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, art. 30

#### CONTENIDO

El artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT dispone:

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

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

(...)

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

(...)

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos."

El artículo 93 de la LGT dispone:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(....)

..//..

**El consultante manifiesta que, por error, ha expedido facturas con una retención superior al 15% de IRPF; 30 y 35%.**

**D38**

**Solicita que se le informe sobre cómo recuperar el ingreso realizado en exceso.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



## Consulta Vinculante DGT V0664-21

SG de Tributos

22/03/2021

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 37 y 120.3

Reglamento General de aplicación de los tributos aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, art. 129

### CONTENIDO

Con carácter previo cabe señalar que como hipótesis a la hora de contestar la presente consulta se parte de la base que concurre el supuesto de hecho manifestado por el consultante referido al error en la retención practicada a la que se refiere la consulta.

También debe indicarse al tratarse de una emisión de facturas por un profesional (así cabe deducirlo de los datos incluidos en el escrito de consulta) que la constancia de la retención no es uno de los requisitos que debe reunir la factura, aunque tampoco existe impedimento alguno para su inclusión en la misma. A este respecto, cabe señalar que los actos de retención tributaria corresponde realizarlos a quien satisface o abona los rendimientos, quien además vendrá obligado en su momento a expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de la retención practicada.

Así, el apartado 2 del artículo 37 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone:

"2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos."

En lo que se refiere a las retenciones practicadas en exceso, sin perjuicio de la aplicación por el propio contribuyente afectado en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retenciones efectivamente practicadas —pues se trata de pagos a cuenta de este impuesto—, hay que señalar que el artículo 120.3, párrafo primero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

El procedimiento se regula en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT.

En el eventual caso de que el consultante fuera el obligado tributario a retener, deberá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones por él mismo presentadas.

El artículo 221.4 de la LGT, establece que:

"4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley."

No obstante, si partimos de la premisa de que el consultante fuera el obligado a soportar la retención, por estar ante la obtención de rendimientos derivados de una actividad profesional (rendimientos sujetos con carácter general al tipo de retención del 15%, porcentaje al que hace referencia en el escrito de consulta), la autoliquidación a rectificar se referirá a retenciones soportadas, por lo que se habrá de estar a las especialidades reguladas en los artículos 129 del RGAT y 14 del RRVA.

El artículo 129 del RGAT dispone:

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

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

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

..//..

# D39



**El consultante ejerce en el bajo de su vivienda habitual una actividad empresarial.**

**La Administración local le está liquidando la tasa por recogida de basuras y la tasa por la prestación del servicio de depuración de aguas, tanto en concepto de vivienda como en concepto de local comercial.**

**Pregunta si se está produciendo una doble tributación al ser la vivienda y el local comercial el mismo inmueble.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0665-21**

**SG de Tributos Locales**

**22/03/2021**

**TRLRHL RD Leg. 2/2004 Artículos 20 y 24.2.**

## CONTENIDO

El artículo 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, faculta a las entidades locales para el establecimiento de tasas.

Los apartados 1 y 2 del citado artículo 20 del TRLRHL disponen:

“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa 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:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) 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.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.”.

Los apartados 3 y 4 del artículo 20 enumeran, a título enunciativo, distintos supuestos por los que las entidades locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local, respectivamente.

Así, el apartado 4 señala que:

“Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes:

(...)

r) Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.

s) Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.

(...).”.

El artículo 23.1 del TRLRHL regula los sujetos pasivos de las tasas, estableciendo:

“1. Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

..//..

# D40



**La entidad consultante ejerce como actividad principal el mantenimiento informático de los sistemas de las empresas, es decir, configura y realiza el mantenimiento de sistemas operativos, gestiona plataformas de correos y firewall para la protección de datos y da asesoramiento informático a las empresas.**

**Además, como función secundaria, instala y vende ordenadores, servidores y otros dispositivos como wifis y firewalls.**

**Por dicha actividad está dada de alta en el epígrafe 330.1 del impuesto.**

**Pregunta si el citado epígrafe es el correcto para el ejercicio de su actividad, o si debe darse de alta en otro epígrafe.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0668-21  
SG de Tributos Locales**

**22/03/2021**

**TAR/INST IAE RD Leg. 1175/1990 regla 4<sup>a</sup>.1 (Instrucción), y grupo 845 y epígrafes 330.2, 617.8, 659.2 y 504.7 sección primera (Tarifas).**

## CONTENIDO

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

El artículo 78 del TRLRHL, en su apartado 1, dispone que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto."

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2<sup>a</sup> 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."

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

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

La clasificación de las actividades en las Tarifas del IAE se realizará en función de la naturaleza material de las mismas, con independencia de la consideración o denominación que tengan estas para sus titulares.

Por su parte, la regla 8<sup>a</sup> de la Instrucción establece lo siguiente:

"Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspónidente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta".

Poniendo en relación lo anteriormente expuesto con el escrito de consulta, se pone de manifiesto que la entidad consultante va a realizar distintas actividades que tienen clasificación independiente en las Tarifas del impuesto, por cuyo ejercicio deberá figurar dada de alta en cada una de las rúbricas que clasifiquen tales actividades.

Atendiendo a las actividades que se mencionan en la consulta, estas se clasifican en las siguientes rúbricas de la sección primera de las Tarifas del IAE:

..//..

**Persona física que quiere organizar eventos de enoturismo en bodega y viñas propias.**

**D41**

**Clasificación en el Impuesto de Actividades Económicas de dicha actividad.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



### Consulta Vinculante DGT V0669-21

SG de Tributos Locales

22/03/2021

TRLRHL, RDLeg. 2/2004: arts. 78.1. TAR/INST IAE, RDLeg. 1175/1990: grupo 755, epígrafes 989.2 y 966.9, agrupación 93, sección primera (Tarifas); regla 4º.1º (Instrucción)

#### CONTENIDO

1º) El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula, en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

El hecho imponible del impuesto viene definido en el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL en los siguientes términos: "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

La regla 4º.1 de la citada Instrucción establece 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". La regla 10º.3 dispone que "si en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales cuantas actividades se realicen, aunque el titular de éstas sea la misma persona o entidad".

De todo lo anterior se desprende que el sujeto pasivo deberá darse de alta en los distintos epígrafes correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

2º) Aplicando lo hasta aquí expuesto a la cuestión planteada en la presente consulta, y de los limitados datos aportados en el escrito, a saber, "persona física que quiere organizar eventos de enoturismo", sin que se pueda deducir el carácter, la naturaleza y el alcance de tales actividades, cabe concluir que el consultante está sujeto al IAE por el ejercicio de tales actividades, ya que suponen la ordenación por su propia cuenta de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad inmediata de intervenir en la prestación de servicios, sin que se pueda realizar la clasificación de las mismas con exactitud dada la escasez de información que se dispone.

No obstante, y a título de ejemplo, cabe señalar que deberá darse de alta en alguna o varias de las siguientes rúbricas de la sección primera de las Tarifas en función de las actividades que efectivamente realice:

- Si realiza u organiza actividades turísticas, excursiones, servicios de guías, etc., en el grupo 755 "Agencias de viajes".
- Si organiza experiencias gastronómicas, reuniones, convenciones, coloquios, congresos, ferias, muestras y similares, en el epígrafe 989.2 "Servicios de organización de congresos, asambleas y similares".

El alta en el citado epígrafe comprende, además de la prestación de servicios a terceros relativos a la organización de dichos eventos, todas aquellas actuaciones que sean necesarias o complementarias para que los mismos se desarrollen de principio a fin a satisfacción de los clientes y cumplan los objetivos marcados entre los asistentes, ya sean comerciales, informativos, de comunicación, etc.

Con el alta en dicha rúbrica estarán comprendidas todas las actuaciones que el consultante deba llevar a cabo para la realización de tales eventos, tales como la contratación del restaurante, la contratación de la bodega o el catering correspondiente donde deban llevarse a cabo.

Ahora bien, en el caso de que el consultante realice la organización de eventos de enoturismo, no para terceros, sino en el marco de su propia actividad empresarial, dicha actividad se clasificará en virtud del procedimiento establecido en la regla 8º de la Instrucción, que permite clasificar aquellas actividades que no encuentran acomodo en las Tarifas del IAE:

"Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejan, y tributarán por la cuota asignada a ésta."

En este supuesto, la organización de eventos de enoturismo, con arreglo a lo previsto por la regla 8º de la Instrucción, se clasificaría en el epígrafe 966.9 "Otros servicios culturales n.c.o.p.".

- Si presta servicios de enseñanza o cursos, en el epígrafe correspondiente dentro de la agrupación 93 "Educación e investigación".

A título demostrativo, la organización de cursos de cata de vinos se consideraría una actividad de enseñanza que se clasificaría en el epígrafe 933.9 al impartirse los cursos en establecimiento permanente (la bodega y viña propias).

# D42



**El consultante ha realizado durante 2020 aportaciones a un partido político. En dicho año ha causado baja como afiliado, si bien ha seguido después realizando aportaciones al mencionado partido.**

**Si tanto las aportaciones realizadas cuando era afiliado al partido político como las realizadas una vez ha causado baja en el mismo pueden ser objeto de deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0700-21  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
23/03/2021  
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 68.3.**

## CONTENIDO

El artículo 68.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF-, establece lo siguiente:

"Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

- a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.
- c) El 20 por ciento de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores. La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos".

Al respecto, la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE de 5 de julio), recoge la expresión "cuotas y aportaciones de sus afiliados", lo cual implica que el consultante no podrá practicarse la deducción prevista en la letra c) del artículo 68.3 de la LIRPF por las aportaciones realizadas una vez haya causado baja como afiliado en el partido político.

D43



**El consultante, que no desarrollaba ninguna actividad empresarial o profesional con anterioridad, ha publicado unas novelas escritas por él en una plataforma digital. Tiene intención en el futuro de distribuir sus obras a través de librerías, imprimiendo los ejemplares a través de la misma aplicación digital.**

**Desea conocer las implicaciones tributarias de la autodistribución de libros cuyos derechos le pertenecen íntegramente, a efectos de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido y qué obligaciones formales se derivan.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



## Consulta Vinculante DGT V0714-21

SG de Tributos

26/03/2021

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

### CONTENIDO

Con carácter general, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), sobre las obligaciones tributarias formales establece en su artículo 29 lo siguiente:

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

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos."

..//..

D44



**La consultante es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que presta servicios a una entidad establecida en el Reino Unido relacionados con el registro y la presentación de declaraciones tributarias en el territorio de aplicación del Impuesto para clientes de dicha entidad extranjera.**

**Si dichas prestaciones de servicios se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de enero de 2021.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0729-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
26/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69.Uno.1º, 70.Dos**

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

2.- Por otra parte, el artículo 69.Uno.1º de la 37/1992 establece la regla general referente al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios cuando el destinatario es otro empresario o profesional en los siguientes términos:

"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:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste".

..//..

# D45



**La empresa consultante presta servicios de traducción, contratando a su vez para ello los servicios de traductores externos. La gestión de la actividad la realizan los dos socios de la empresa, sin contar con más personal laboral.**

**Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ingresos de actividades económicas obtenidos por ambos socios, en contraprestación de sus servicios profesionales a la empresa.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0730-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
26/03/2021  
Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5; 7-5º; 11-Dos-1º-**

## CONTENIDO

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

El artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, 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".

Asimismo, el artículo 11, apartado dos, número 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios "el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio".

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial".

2.- Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad".

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone que "la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario".

El requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

..//..

**La persona física consultante presta, ocasionalmente, servicios de locución. En la actualidad está jubilada y no realiza actividad económica alguna.**

**D46**

**Sujeción de los servicios descritos al Impuesto sobre el Valor Añadido.**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021

**Consulta Vinculante DGT V0732-21  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
26/03/2021  
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 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.

(...)".

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

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

Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante realiza las operaciones objeto de consulta, consistentes en prestar servicios de locución, percibiendo una contraprestación por ellas.

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

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

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

2.- De acuerdo con todo lo anterior, no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el servicio prestado por la consultante, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuado al margen de una actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas.

..//..

# D47

**En el año 2020, el consultante recibió una subvención de la Diputación Foral de Bizkaia. Se trata de subvenciones destinadas a la promoción de investigaciones arqueológicas y paleontológicas en Bizkaia que se realicen a lo largo del año 2020, cuya convocatoria fue aprobada mediante Decreto Foral 47/2020, de 2 de junio.**

**Si el importe percibido en concepto de dicha subvención debe ser incluido en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



## Consulta Vinculante DGT V0750-21

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

30/03/2021

LIRPF, 35/2006, Arts. 17, 19, 27, 28, 30.

RIRPF, RD 439/2007, Art. 95.

## CONTENIDO

Según la base 2 del artículo único del Decreto Foral 47/2020, de 2 de junio, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueban las bases reguladoras y la convocatoria de subvenciones forales destinadas a la promoción de investigaciones arqueológicas y paleontológicas en el Territorio Histórico de Bizkaia que se realicen a lo largo del año 2020, “podrán beneficiarse de las subvenciones reguladas en el presente Decreto Foral las personas físicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, que hayan previsto realizar la actividad que fundamenta el otorgamiento de la subvención” y que reúnan los requisitos que se señalan. Por otro lado, en la base 17 “Otras obligaciones de la beneficiaria de subvención”, se establece la obligación (letra f) de ceder, con carácter gratuito y no exclusivo, a la Diputación el derecho de utilización de la información técnica y gráfica contenida en la documentación presentada, para su divulgación y/o publicación.

La obtención de la subvención objeto de consulta comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), no encontrándose amparada esta renta por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente.

En cuanto a su calificación, el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, define los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”. Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente tal consideración (la de rendimientos del trabajo), entre los que incorpora (párrafo d) “los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”. Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: “No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas”.

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, el artículo 95.2.b).1º 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), en adelante RIRPF, considera rendimientos profesionales los obtenidos por “los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial”. Añadiendo además que “cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”.

Por tanto, el importe derivado de la ayuda objeto de consulta se calificará, como regla general, como rendimiento del trabajo, y excepcionalmente, cuando implique la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, tendrá la calificación de rendimiento de actividades económicas.

En segundo lugar, en relación con los gastos deducibles, señalar que la determinación del rendimiento neto del trabajo se encuentra recogida en el artículo 19 de la LIRPF, donde se establece lo siguiente:

“1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

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

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detacciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

..//..

# D48



En 2020 el consultante ha estado incluido en sucesivos Expedientes de Regulación de Empleo Temporal (ERTE) por lo que el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) le ha abonado la prestación por desempleo durante los meses de marzo a diciembre, percibiendo además cobros indebidos de dicha prestación. A su vez, el pago de los meses de noviembre y diciembre le fue realizado en enero y febrero de 2021, compensándose en esos abonos los cobros indebidos pendientes de devolución.

Imputación temporal en el IRPF.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, marzo 2021



**Consulta Vinculante DGT V0772-21**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
31/03/2021  
Ley 35/2006, art. 14

## CONTENIDO

La imputación temporal de las rentas se recoge en el artículo 14 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 del Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), precepto que en su apartado 1.a) establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación "al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor".

En el presente caso, y respecto a los cobros indebidos de la prestación, nos encontramos con unos rendimientos del trabajo indebidamente percibidos: los correspondientes a la prestación por desempleo en 2020 y reintegrados por el consultante al SEPE en 2020 y 2021.

Pues bien, respecto a estos rendimientos del trabajo indebidamente percibidos en 2020 procede indicar que ese carácter de indebidos, no exigibles —por tanto— por su perceptor y que deben ser reintegrados al pagador comporta que no proceda incluirlos en la liquidación del IRPF-2020, ello con independencia del momento en que se realice su devolución al pagador, devolución que, en este caso, según se indica en el escrito de consulta, ya se ha efectuado.

En cuanto a la imputación de la prestación por desempleo de los meses de noviembre y diciembre de 2020 percibida en enero y febrero de 2021, además de la regla general de imputación de los rendimientos del trabajo ya citada procede referir aquí la regla especial contenida en el apartado 2.b) del mismo artículo 14, donde se establece lo siguiente:

"Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputaran a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

En aplicación de la normativa expuesta, el importe de la prestación por desempleo correspondiente a los meses de noviembre y diciembre procederá imputarlo al período impositivo 2020 (período impositivo de su exigibilidad). Adicionalmente, procede indicar que al haberse realizado su cobro en enero y febrero de 2021 (así se indica en el escrito de consulta) no será necesaria la presentación de autoliquidación complementaria, pues se ha percibido con anterioridad a la apertura del plazo de presentación de las declaraciones correspondientes al período impositivo 2020, plazo que se inicia el 7 de abril de 2021, tal como se establece en el artículo 8.1 de la Orden HAC/248/2021 de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2020, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE del día 18).

## Consulta de 8 de noviembre de 2020 de la Hacienda Foral de Bizkaia: continúa la interpretación restrictiva de la exención por trabajos realizados en el extranjero

D49



Forum Fiscal N° 275, mayo 2021

Javier Villamía Ramírez  
Abogado de Cuatrecasas

### CONTENIDO

La Hacienda Foral de Bizkaia ha rechazado en consulta de 8 de noviembre de 2020 la aplicación de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero por parte de personas físicas que ostenten la condición de socios y/o administradores o de trabajadores, cuyo vínculo con la sociedad no sea de carácter laboral.

El beneficio fiscal del artículo 9.17 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, «NFIRPF»), tan incentivador en su planteamiento pero tan controvertido en algunos de sus matices prácticos, exime de tributación aquellos «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» en los que se den determinados requisitos que, resumidamente, son:

1- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un EP radicado en el extranjero. En caso de vinculación entre destinataria y empleadora, han de cumplirse los requisitos previstos en el art. 44.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un territorio considerado como paraíso fiscal. A estos efectos, se considera cumplido este requisito cuando dicho territorio tenga suscrito con España un CDI que incluya una cláusula de intercambio de información.

3- Que el importe de la exención no supere los 60.100 euros anuales.

Por su parte, el artículo 18.e) de la NFIRPF establece que también se consideran rendimientos del trabajo «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

Una vez introducido el ámbito normativo que acompaña a la exención, analicemos con atención algunos de los puntos críticos de la consulta objeto de controversia.

— Hechos: El consultante, residente vizcaíno, presta servicios como trabajador a una sociedad limitada de la que también es socio. En contraprestación por la realización de sus servicios percibe retribuciones calificables como rendimientos del trabajo en el IRPF. Según indica, en 2019 se desplaza al extranjero durante 86 días con el fin de realizar trabajos en instalaciones de tres entidades (una australiana y dos británicas), redundando dichos trabajos en beneficio de las mismas. Desea saber si podrá acogerse a la exención comentada del artículo 9.17 NFIRPF.

— Respuesta: La Hacienda Foral de Bizkaia, aludiendo a la Norma Foral, al Reglamento del Impuesto y a la Instrucción 4/2020, de 16 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la NFIRPF, introduce en su respuesta lo que podría considerarse como un requisito adicional dado que no está expresamente establecido en la norma: en aplicación de este criterio considera que la exención únicamente es aplicable a empleados por cuenta ajena, y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona o entidad (empleador o empresario) quedando al margen de la misma quienes no tienen una relación con la entidad en la que concurren los requisitos de dependencia y ajenidad propios de las relaciones laborales.

Sobre la base de lo indicado, Hacienda responde que, si bien las retribuciones de administradores tienen la consideración de rendimientos del trabajo, éstos no pueden beneficiarse de la exención en la medida en que no se trata de trabajadores que presten sus servicios por cuenta ajena. En cualquier caso, los hechos de la consulta no indican si el socio/trabajador de la entidad es administrador o no. Y concluye, que dicha interpretación se extiende a socios y a trabajadores cuyo vínculo con la sociedad no sea de carácter laboral. Una mayor motivación habría quizá aclarado esta extensión.

No es menos cierto que a la misma conclusión ha llegado el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 22 de marzo de 2021 (rec. 5596/2019). En un caso en el que el consejero en cuestión es integrante del Consejo de Administración de la entidad española y de la extranjera, el Alto Tribunal construye sus argumentos sobre la expresión «trabajos» utilizada en el precepto, indicando que únicamente hace referencia a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, no extendiéndose, por tanto, a las actividades propias de la participación en los Consejos de Administración. Si bien hay que resaltar que parece que el motivo de la desestimación no es tanto por la naturaleza del vínculo con la sociedad cuanto por el tipo de trabajos realizados en el extranjero (participar en los Consejos de Administración de la sociedad participada sin aportar prueba de las funciones que se realizaron en beneficio de la filial).

A pesar de que la consulta vizcaína cuente con este aval —a posteriori— del Tribunal Supremo, no son pocas las voces que ponen en solfa esta interpretación. Y es que existen sendos argumentos (entre ellos, dos Sentencias de la Audiencia Nacional) que ponen en entredicho el approach alcanzado por la Hacienda vizcaína y el Tribunal Supremo.

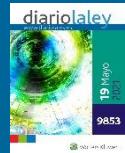
— Argumento 1: internacionalización del capital humano como finalidad económica de la exención:

La Audiencia Nacional ha concluido categóricamente que la aplicación de la exención no ha de negarse a los contribuyentes del IRPF por la única razón de tener la condición de administrador o miembro del Consejo de Administración de la entidad.

..//..

**La Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva**

**D50**



**Diario LA LEY, nº 9853, de 19 de mayo de 2021**

**Tribunal Económico-Administrativo Central  
Resolución 11 junio 2020  
Rec. 1483/2017**

### **RESUMEN**

Un cambio de criterio del Tribunal Supremo y del TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

### **CONTENIDO**

Un cambio de criterio del Tribunal Supremo y del TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, - cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria-, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

Entendió la mercantil con fundamento en una respuesta a una Consulta Vinculante, que la totalidad de los inmuebles segregados de su patrimonio formaban una rama de actividad susceptible de acogerse al dicho régimen especial, pero después de hechas sus autoliquidaciones, el Supremo y el TEAC se apartan del criterio recogido en la consulta de la DGT y disponen que para poder entender que se segregó una rama de actividad y beneficiarse del régimen especial, es necesario que la actividad económica que va ha desarrollar la adquirente existiese previamente en sede del transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

La Inspección regularizó el Impuesto sobre Sociedades rechazando que en la escisión parcial pudiera considerarse que formasen parte de la rama de actividad segregada, -arrendamiento-, los bienes inmuebles utilizados en la actividad de concesionario de automóviles y que eran objeto de posterior contrato de arrendamiento con la entidad beneficiaria, y modificó la base imponible declarada, incrementándola como consecuencia de la diferencia entre el valor contable y normal de mercado de los inmuebles transmitidos en la escisión parcial, al entender que no se podrían acoger al diferimiento fiscal previsto en el régimen especial.

En el caso, llama la atención que la única consecuencia "beneficiosa" o "favorable" que tanto el representante de la Administración como la tardía resolución expresa del TEAC reconocen al recurrente, tras el cambio de criterio, sea el mantenimiento de la regularización de los ejercicios controvertidos.

La solución frente al cambio de criterio es que el contribuyente no debe ser sancionado, - declara el TEAC-, y ello debe ser así por aplicación del principio de seguridad jurídica y el principio de confianza legítima, máxime en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación.

**La exención en Renta de la indemnización por despido resulta inaplicable a supuestos de reintegro en la empresa sin ánimo defraudatorio por parte del trabajador**

**D51**



Diario LA LEY, nº 9859, de 27 de mayo de 2021

**Tribunal Económico-Administrativo Central  
Resolución 22 abril 2021  
Rec. 2016/2020**

#### **RESUMEN**

La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

#### **CONTENIDO**

Para que opere la presunción iuris tantum del artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), basta con que en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador, vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla pero sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios.

La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

Para llegar a esta conclusión, explica el TEAC que se está ante una norma con una finalidad social, - la de no agravar la situación del despedido con cargas fiscales-, ello sin olvidar la también finalidad distributiva, - en aras a evitar que unas rentas se liberen de pagar injustificadamente respecto de otras rentas indemnizatorias gravadas-, y la finalidad represiva, - evitar conductas fraudulentas por parte de la empresa, del contribuyente o de ambos-, así como la finalidad de tutela indirecta de orden público laboral en pro de evitar la gestión de contratos laborales obviando sus garantías de estabilidad.

La norma reglamentaria se limita a excluir la exención tributaria prevista en la norma legal en los supuestos de permanencia de la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese, es decir, trata de evitar que pueda aplicarse la exención cuando la desvinculación no sea real y efectiva porque el trabajador no pierda ese "derecho o activo inmaterial" pero insiste el TEAC en que es cuales hubieran sido los motivos o intenciones que han llevado a aquél a volver a prestar sus servicios a la empresa.

E incluso añade que si la intención legislativa hubiera sido la de una "presunción de fraude" así se hubiera indicado expresamente.

En definitiva, la exención pierde su sentido cuando no existe una efectiva y real desvinculación del trabajador con la empresa, y basta con que permanezca la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese para que la exención resulte inaplicable, no siendo necesario que en dicha permanencia o no desvinculación, presumida por concurrir el hecho base, esté presente un ánimo o fin defraudatorio, aunque en ocasiones ciertamente pueda estarlo.

**Jurisprudentzia**  
**Jurisprudencia**

---

## Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de donativos y liberalidades.

J01



Gaceta Fiscal, mayo 2021

**Tribunal Supremo**  
**30 de marzo de 2021**  
**Sala de lo Contencioso, Sección: 2**  
**Sentencia: 458/2021**  
**Recurso: 3454/2019**

### RESUMEN

Los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades; serán deducibles, aquellas disposiciones - contable y contabilizado- a título gratuito con clientes por relaciones públicas usuales.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso nº. 611/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 7 de febrero de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación la entidad C.P., S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas al recurrente".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales Dº. Alberto Alfaro Matos, en nombre y representación de la entidad C.P., S.L., se presentó escrito con fecha 16 de abril de 2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 25 de abril de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad C.P., S.L., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Alberto Alfaro Matos, bajo la dirección letrada de Dº. Gonzalo Cagiga Mata, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de octubre de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

a) Determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.

b) Aclarar, a partir de lo que en el punto a) se determine, si la naturaleza del concreto gasto sobre el que versa la sentencia de que dimana esta casación, -los intereses del endeudamiento para adquirir autocartera y amortizarla, con reducción del capital social-, hace cambiar, y en su caso, en qué modo, lo que se declare en el punto anterior.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales Dº. Alberto Alfaro Matos, en nombre y representación de la entidad C.P., S.L., por medio de escrito presentado el 19 de diciembre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

..//..

**Impuestos indebidamente facturados. Buena fe del emisor de la factura. Riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Obligaciones de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado. Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.**

J02



Gaceta Fiscal, mayo 2021

Tribunal Justicia Unión Europea  
18 de marzo de 2021

## RESUMEN

e oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

## CONTENIDO

En el asunto C-48/20, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelnny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 15 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2020, en el procedimiento entre UAB «P.» y Dyrektor Izby Skarbowej w B., EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta), integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. M. Safjan, Juez; Abogada General: Sra. J. Kokott; Secretario: Sr. A. Calot Escobar; habiendo considerado los escritos obrantes en autos; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre de UAB «P.», por la Sra. D. Kosacka, asesora jurídica; – en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente; – en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. J. Szczodrowski, en calidad de agentes; vista la decisión adoptada, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones; dicta la siguiente

### Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), así como del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UAB «P.» (en lo sucesivo, «P.») y el Dyrektor Izby Skarbowej w B. (Director de la Administración tributaria de B., Polonia), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) indebidamente facturado.

### Marco jurídico

#### Derecho de la Unión

3 El artículo 203 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

#### Derecho polaco

4 El artículo 108, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.o 54, posición 535), en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2016, posición 710) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Cuando una persona jurídica, una entidad sin personalidad jurídica o una persona física emita una factura en que se refleje el importe del IVA, estará obligada a abonarlo.»

#### Litigio principal y cuestión prejudicial

5 P. es una sociedad establecida en Lituania que ponía a disposición de empresas de transporte lituanas tarjetas de carburante que permitían a dichas empresas de transporte abastecerse de carburante en determinadas estaciones de servicio situadas en territorio polaco.

6 Al considerar que su actividad comercial consistía en adquirir carburante en estaciones de servicio polacas para revenderlo posteriormente a empresas de transporte lituanas, mediante tarjetas de carburante, P. emitió facturas de entrega de carburante a dichas empresas de transporte mencionando un importe de IVA.

7 Mediante resolución de 27 de junio de 2014, el Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (Director de la Administración tributaria de Białystok, Polonia) declaró la existencia de una deuda de P. por el IVA correspondiente al período comprendido entre el mes de marzo y el mes de diciembre de 2011, un ingreso tributario indebido por los períodos comprendidos entre marzo y junio de 2011 y una cuota de IVA que debía pagarse conforme al artículo 108 de la Ley del IVA. Además, consideró que P. no podía disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado por las facturas emitidas por las estaciones de servicio para la adquisición de carburante.

..//..

# J03

La catarsis del Impuesto de Plusvalía Municipal: crisis inmobiliaria; la STC 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes



Crónica tributaria, Nº 178, 2021

Fernando Hernández Guijarro  
Profesor de Derecho Tributario  
Universitat Politècnica de València

Vicente Gomar Giner  
Abogado y economista  
Grant Thornton

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.
3. LA CRISIS INMOBILIARIA.
4. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 26/2017, 37/2017 Y 59/2017 Y SUS EFECTOS.
5. LOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES MÁS RELEVANTES TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 2017.
6. CONCLUSIONES.

## BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

La regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) presentaba un vicio de origen a la hora de determinar la base imponible ya que no partía del principio de capacidad económica. Esta configuración daba lugar a tributación aunque no existiera incremento de valor y, por lo tanto, capacidad contributiva alguna. Esto conllevó una gran conflictividad en los tribunales de la Jurisdicción, llegando a pronunciarse el Tribunal Constitucional en varias ocasiones declarando la nulidad de varios preceptos de la ley del impuesto, y alentando al legislador a modificar y adaptar dicha norma. Sin embargo, la debida regulación no se ha producido y ello ha derivado en una creciente inseguridad jurídica y, con ello, a un incremento de la conflictividad judicial. Este trabajo de investigación estudia la situación jurídica del impuesto antes y después de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, y analiza, con una finalidad práctica, la abundante jurisprudencia dictada que está supliendo el déficit normativo.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación aborda la situación jurídica que ha atravesado el Impuesto sobre Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) en los últimos años, especialmente, desde la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 (ECLI:ES:TC:2017:59). Para ello, conviene comenzar exponiendo la naturaleza jurídica del impuesto. Es importante conocer cuál es su hecho imponible, es decir, el presupuesto fijado por la ley que dará lugar al nacimiento de la deuda tributaria y, con especial relevancia, la determinación de la base imponible del mismo, para entender cómo se cuantifica dicha obligación de pago.

A continuación, se analizará la situación acontecida como consecuencia de la crisis inmobiliaria allá por el 2007-2008 dado que este impuesto tenía y tiene como objeto de gravamen, tal y como veremos más adelante y en profundidad, la transmisión de los terrenos. Es importante entender lo sucedido durante esta crisis pues fue la circunstancia que puso de manifiesto, a nivel general, la disfunción en la sistemática de obtención de la base imponible. Sobre todo, en los casos en los que la transmisión de terrenos se había producido con una manifiesta pérdida patrimonial, y, aun así, el obligado tributario se veía abocado al pago del impuesto sin posibilidad de acreditar la ausencia de incremento de valor, contraviniendo, con ello, la lógica jurídica del principio de capacidad económica.

Lo anteriormente expuesto llevó al planteamiento de varias cuestiones de inconstitucionalidad que concluyeron con las sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) 26/2017, de 16 de febrero, cuestión de inconstitucionalidad 1012- 2015 (ECLI:ES:TC:2017:26), referida a la normativa foral de Guipúzcoa; la sentencia del TC 37/2017, de 1 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 6444-2015 (ECLI:ES:TC:2017:37), relativa a la norma foral de Álava, y la sentencia del TC de 59/2017, de 11 de mayo, relativa a la normativa común, que estimó la misma. Por dicho motivo, se hace necesario analizar los fundamentos de la sentencia del TC 59/2017, que declarará inconstitucionales varios preceptos citados del IIVTNU, pero con distinta extensión y efectos. Este análisis se centrará en analizar los fundamentos de la sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, por referirse a la norma común.

..//..

**No está exento de IVA el servicio de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado**

**J04**



**Diario LA LEY, nº 9841, de 3 de mayo de 2021**

**Tribunal Justicia Unión Europea  
Sala Tercera  
Sentencia 4 marzo 2021  
Asunto C-581/2019**

### **RESUMEN**

Un servicio de seguimiento nutricional no encaja, en principio, con el criterio de la actividad de interés general común a todas las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112; si no indica que se presta con fines de prevención, diagnóstico, tratamiento de una enfermedad y restablecimiento de la salud y, por tanto, con finalidad terapéutica, hecho que corresponderá comprobar al Tribunal remitente.

### **CONTENIDO**

A priori, y sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, un servicio de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos, por un profesional certificado y habilitado, y, en su caso, en el marco de programas que también incluyan servicios de mantenimiento y bienestar físico, constituye una prestación de servicios distinta e independiente, que no queda exenta de IVA.

Tres son los criterios a los que deben estarse. Un primer criterio, desde el punto de vista del consumidor medio, de que la prestación no tenga finalidad autónoma; esto es, se está ante una prestación accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.

Un segundo criterio, que es en realidad un indicio del primero, resulta de la consideración del valor respectivo de las prestaciones que componen la operación económica, una de las cuales resulta mínima, o incluso marginal, en relación con la otra.

Y el tercer criterio es el de las prestaciones «directamente relacionadas» con una prestación exenta que comparten su exención con el fin de que esa exención del impuesto resulte plenamente efectiva.

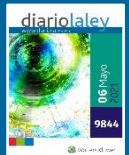
Los servicios de mantenimiento y bienestar físico, por una parte, y de seguimiento nutricional no están siempre indisolublemente ligados por lo que salvo que se prueba que si lo están, se deben considerar como prestaciones independientes entre sí y no como una prestación única de carácter complejo. Precisamente en el caso que se resuelve, los distintos servicios prestados fueron facturados por separado y era posible disfrutar de unos sin recurrir a los otros.

El TJUE pone el acento en la finalidad autónoma de la prestación de seguimiento dietético desde el punto de vista del consumidor medio, y aunque se preste en las mismas instalaciones deportivas que las prestaciones de mantenimiento y bienestar físico, resalta que la finalidad de las primeras no tiene carácter deportivo, sino sanitario y estético, a pesar de que una disciplina dietética puede contribuir al rendimiento deportivo .

Llama la atención que el 40 % del precio total mensual que paga el cliente se corresponde con el asesoramiento nutricional, porcentaje que manifiestamente no puede calificarse de mínimo ni marginal, y que hace que la prestación no pueda considerarse accesoria respecto a la principal mantenimiento y bienestar físico.

**Límites a la exención del IVA en operaciones de seguro y prestaciones de servicios relativas a dichas operaciones efectuadas por corredores y agentes de seguros**

**J05**



**Diario LA LEY, nº 9844, de 6 de mayo de 2021**

**Tribunal Justicia Unión Europea  
Sala Primera  
Sentencia 25 marzo 2021  
Asunto C-907/2019**

**RESUMEN**

La exención del impuesto no incluye a las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo de poner un producto de seguro a disposición de una compañía de seguros y, con carácter accesorio, vender y gestionar los contratos de seguro celebrados por cuenta de la referida compañía, en caso de que el órgano jurisdiccional remitente califique tales prestaciones de prestación única a efectos del IVA, puesto que la operación principal, concesión de licencia para la utilización de un producto de seguro, no está comprendida en el ámbito de aplicación de la exención del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

**CONTENIDO**

La exención del impuesto sobre el valor añadido no es aplicable a las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo que incluyen poner un producto de seguro a disposición de una compañía de seguros y, con carácter accesorio, vender ese producto por cuenta de la referida compañía, así como gestionar los contratos de seguro celebrados, en caso de que el órgano jurisdiccional remitente califique tales prestaciones de prestación única a efectos del IVA.

La prestación consistente en la concesión de una licencia para la utilización de un producto de seguro no puede calificarse de operación de seguro porque el cedente solo está ligado contractualmente al asegurador, siendo éste quien explota, con arreglo al contrato de licencia, el producto en cuestión; y aquél, tampoco se hace cargo de la cobertura de los riesgos asegurados sobre la base del producto.

Dos son los criterios a seguir para que fuera aplicable la exención, de un lado que el prestador de los servicios mantenga una relación con el asegurador y con el asegurado, la cual podrá ser únicamente indirecta si el prestador de los servicios es un subcontratista del corredor o del agente de seguros; y de otro, que la actividad cubra aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador con el fin de que se celebren contratos de seguro.

Así, cuando se trata de los servicios mixtos, no se aplica la exención si la prestación principal no está comprendida en su ámbito de aplicación.

Volviendo sobre el supuesto cuestionado, en la medida en que licencia de utilización del producto de seguro permite a un asegurador ofrecer dicho producto a potenciales clientes con vistas a la celebración de contratos de seguro, pero no consta que deban concurrir futuros clientes potenciales en la fase de concesión de la licencia, solo si el asegurador decide recurrir a los servicios de mediación y elige, en este marco, los servicios ofrecidos puede el mediador entrar en contacto con los asegurados.

Por ello, la concesión de licencias para la utilización de un producto de seguro no es una actividad que cubra aspectos esenciales de la función del agente de seguros, y por ende, la actividad de concesión de licencias para la utilización de un producto de seguro no puede calificarse de prestación efectuada por corredores y agentes de seguros a los efectos de poder beneficiarse de la exención en el IVA.

**Comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora****Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 1651/2020, de 3 de diciembre de 2020****Actum fiscal, Nº. 169, 2021****Miguel Alejandro Sánchez Ferrández  
Técnico de Hacienda****CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

El pasado 3 de diciembre, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo dictó la Sentencia número 1651/2020, recaída en el recurso de casación 7763/2019. La cuestión que presentaba interés casacional estaba constituida por:

“Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.”

El asunto, más allá de la incidencia que pueda tener en cada caso en la cuota del impuesto, tiene su relevancia en la determinación de la obligación de declarar. En efecto, la consideración de los intereses percibidos como ganancia patrimonial supone aplicar el último párrafo del artículo 96.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF):

«En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos fntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros».

La respuesta del Tribunal Supremo a la cuestión suscitada es la siguiente:

“los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF”

Y para alcanzar esta resolución el Tribunal se despacha con un escueto argumento que, en nuestra opinión, y desde el máximo respeto hacia las decisiones judiciales, es totalmente insuficiente:

“[...] hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la perdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerar/ os sujetos dicha finalidad quedara frustrada, al menos parcialmente”.

**2. SOBRE LA NATURALEZA DE LOS INTERESES DE DEMORA**

Parece razonable que, antes de abordar el análisis de la sentencia, recordemos la naturaleza juñdica que para el Tribunal Constitucional (TC) y Supremo (TS) tienen los intereses de demora tributarios. En este sentido, y en relación con el Tribunal Constitucional, nos parece conveniente traer a colación la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990). En esta se planteaba la constitucionalidad de la redacción del artículo 58.2.b) de la anterior Ley General Thibutaria, en la redacción dada por el artículo 3 de la Ley 10/1985:

“El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente el dfa que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

Redacción que, en la parte controvertida (el incremento del 25%), coincide con la actual redacción del artículo 26.6 de la Ley General 'llibutaria (LGT). Asimismo, se cuestionaba el posible carácter sancionador de los intereses de demora así configurados. El Tribunal Constitucional desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado con base, en lo que aquí interesa, en los argumentos siguientes:

a) “los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...) Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquf sanción alguna en sentido técnico-jurídico, (...)”.

..//..

## El Supremo delimita el concepto de donativos y liberalidades no deducibles como gasto en el Impuesto sobre Sociedades

J07



Diario LA LEY, nº 9846, de 10 de mayo de 2021

Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 458/2021, 30 marzo  
Rec. 3454/2019

### RESUMEN

Los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito.

### CONTENIDO

Resuelve el Supremo el alcance del concepto de donativos y liberalidades como gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, y lo hace delimitando los gastos propios de donativos o liberalidades, de aquellos otros que aun pudiendo ser a priori considerados como tales, tienen a conseguir un mejor resultado empresarial, esto es, los hechos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores.

Y para solventar la enorme casuística que puede darse en la práctica, se declara por la Sala que los gastos acreditados y contabilizados, no son deducibles cuando constituyen donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito, si siendo deducibles, las disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- realizadas a título gratuito s por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial, pero en todo caso, - y esto es lo relevante-, dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, y siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

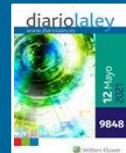
Conesta tesis se evita el bucle en el que se entraña con el juego de los donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones porque si se entendiera que si los gastos no están relacionados con los ingresos nunca son gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades, se convertiría el art. 14 TRLIS en una regla redundante e inútil, además de contradictoria con la categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

Dado que no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, y siendo innegable que unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, es por lo que la delimitación del significado de donativos y liberalidades, obliga a entender que estos quedan excluidos de los gastos no deducibles cuando el donativo o la liberalidad se realiza para la obtención de un mejor resultado empresarial en los términos que ahora perfila el Supremo.

Pero en lo que no entra la Sala, en sede del recurso de casación, es a comprobar si en el caso, los concretos gastos que han sido cuestionados, y que tienen una clara causa onerosa, podrían haber sido exceptuados como gastos deducibles por ser de aplicación alguno de los otros apartados del art. 14 TRLIS que corrige el resultado contable, al considerar que no son deducibles en el impuesto sobre sociedades.

**Aplicación de la exención en Renta a la indemnización percibida por un trabajador que se adscribe voluntariamente a las medidas pactadas en un ERE**

**J08**



**Diario LA LEY, nº 9848, de 12 de mayo de 2021**

**Tribunal Superior de Justicia de Navarra  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 252/2020, 14 octubre  
Rec. 374/2020**

**RESUMEN**

La extinción obedece a un despido, y no al mutuo acuerdo del empresario y del trabajador, a los efectos de que la indemnización percibida quede exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CONTENIDO**

Lo que es voluntario es la adscripción a las medidas pactadas en un ERE, pero la causa de la extinción del contrato es el ERE, basado en causa económica, organizativa o productiva, y por tanto involuntaria para el trabajador, sea cual sea la formalización que haya realizado la empresa.

La extinción obedece a un despido, y no al mutuo acuerdo del empresario y del trabajador, a los efectos de que la indemnización percibida quede exenta en el IRPF.

Se da en el caso la circunstancia de que respecto de varios compañeros del recurrente, relacionados en el listado comunicado a la Seguridad Social, la Agencia Tributaria ha admitido la aplicación de la exención.

Si el artículo 162.bis.2 LGSS permite el acceso a la jubilación anticipada a trabajadores que no hubiera visto extinguido su trabajo "por causa imputable a la libre voluntad del trabajador", este tipo de cese no puede ser voluntario e involuntario para los distintos órganos del Estado.

El TSJ confirma la sentencia dictada en la instancia que adecuadamente resuelve que sí es aplicable la exención prevista en el art. 7 letra c) LIRPF a la indemnización percibida por un contribuyente como consecuencia de la extinción del contrato laboral por causas económicas, organizativas y productivas, en el marco del despido colectivo y pese a que el contribuyente se hubiera adscrito voluntariamente al listado de posibles afectados por el despido.

En estos casos no puede hablarse de una extinción del contrato laboral de mutuo acuerdo o voluntaria para el trabajador, incluso no se haya empleado el cauce formal del despido colectivo cuando si subyacen causas económicas, organizativas o productivas.

**La reducción del IRPF por pago de pensiones compensatorias al cónyuge incluye a las fijadas en convenio regulador ante letrado de la Administración de Justicia o notario**

**J09**



Diario LA LEY, nº 9850, de 14 de mayo de 2021

**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 444/2021, 25 marzo  
Rec. 1212/2020**

## **RESUMEN**

Si el Código Civil, a la hora de regular la pensión compensatoria prevé esta posibilidad, dirigida a facilitar los trámites de separación y divorcio, y a aligerar la sobrecargada Administración e Justicia, una interpretación literal del artículo 55 de la LIRPF obligaría a reclamar la actuación judicial, solo para dar efectividad a la pensión.

## **CONTENIDO**

La pensión compensatoria, fijada de mutuo acuerdo ante Notario o Letrado de la Administración de Justicia, si permite integrar el supuesto de reducción de la base, a que se refiere el artículo 55 de la LIRPF.

Si el Código Civil, a la hora de regular la pensión compensatoria prevé esta posibilidad, - dirigida a facilitar los trámites de separación y divorcio, y dirigida también a aligerar la sobrecargada Administración e Justicia-, no puede ponerse como traba desde el punto de vista fiscal porque si así fuera, obligaría a una posterior intervención judicial, solo para dar efectividad a la pensión acordada ante Notario o Letrado de la Administración de Justicia.

Así y aunque a priori una interpretación literal del artículo 55 de la LIRPF parece abonar la tesis de la exigencia de una intervención judicial, para el Supremo es importante valorar que la Ley de Jurisdicción Voluntaria, que modifica los preceptos del Código Civil es posterior, y que cuando se aprueba la LRPF vigente aun no existía la posibilidad de divorciarse o separarse ante Notario o Letrado de la Administración de Justicia.

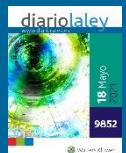
No obstante, en el caso, la pensión compensatoria proviene de un acuerdo de capitulaciones matrimoniales, no vinculado a una separación o divorcio, y no consta, ni judicial, ni celebrada ante Notario o Letrado de la Administración de Justicia, por lo que podrá tener efectos civiles entre las partes, e incluso puede ser objeto de reclamación judicial de su cumplimiento, amparada por un Juzgado del orden civil como de hecho así ha sido, pero no integra el supuesto previsto en el artículo 55 de la LIRPF sobre la reducción por abono de pensión compensatoria, que la normativa vincula a la separación o divorcio, no incluyendo el convenio matrimonial que las partes puedan celebrar para determinar el régimen económico de su matrimonio.

La sola existencia de una sentencia de Juzgado, que estimó una demanda civil de la esposa contra su esposo (que no constan divorciados, ni siquiera separados) por cantías correspondientes al acuerdo establecido en capitulaciones matrimoniales, es una ejecución de un contrato de capitulaciones matrimoniales, pero no está referida la ejecución a un acuerdo de pensión compensatoria derivado de una ruptura matrimonial, y por ello no entraría en los parámetros del beneficio fiscal del artículo 55 Ley IRPF.

Declara el TS como doctrina casacional que la reducción en la base imponible del IRPF por el pago de pensiones compensatorias, abarca también a los supuestos de fijación mediante un convenio regulador formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia o el notario, en virtud del régimen de separación o divorcio de mutuo acuerdo, pero no cuando el pacto de pensión compensatoria se alcanza sin separación o divorcio.

**La derivación de responsabilidad al cónyuge colaborador alcanza a las deudas tributarias posteriores a la ocultación o transmisión de los bienes del obligado al pago**

**J10**



Diario LA LEY, nº 9852, de 18 de mayo de 2021

**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 343/2021, 11 marzo  
Rec. 7004/2019**

### **RESUMEN**

El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes.

### **CONTENIDO**

No sin antes advertir que para la determinación del alcance de la extensión de la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, - al momento de la transmisión u ocultación de los bienes-, no puede ser generalizada sino que se debe analizar caso por caso, declara el Supremo que la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, pero siempre que resulte acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación

Y en el caso, si consta acreditado un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias.

Por ello, la responsabilidad que en virtud del art. 42.2.a) LGT se hace recaer el donatario (o con alcance más general sobre el adquirente de los bienes que son objeto de transmisión) si puede alcanzar al importe de los créditos tributarios devengados con posterioridad a la donación o transmisión, precisamente porque existe "un plan de actuación" que persigue impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fue transmitido a la esposa todo el patrimonio inmobiliario del marido, administrador de una empresa de transportes de la que ambos eran partícipes, y en un momento en el que la sociedad ya había incurrido la sociedad en los primeros incumplimientos por el Impuesto de Sociedades y en el Impuesto del Valor Añadido. La esposa, no podía desconocer los problemas de la empresa de la que era partícipe en la mitad de su capital, y es clara la intención de poner dichos bienes a resguardo de futuras acciones de los acreedores de la empresa, que se derivaran contra el administrador como responsable de la gestión empresarial; y aunque se trate de justificar la operación en una crisis matrimonial, - donación como compensación por los "sinsabores" padecidos por la esposa durante el matrimonio-, no es razonable que por tal razón se desprendiera el esposo de todo su patrimonio inmobiliario.

La estimación del recurso, con la aplicación de la doctrina que sienta la Sala, supone declarar la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades y a la sanción correspondiente, ya que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio.

# La prescripción del impuesto sobre sucesiones y donaciones en donaciones realizadas mediante transferencia

Análisis de la STS de 30 de noviembre de 2020, rec. núm. 4467/2018

J11



Revista de contabilidad y tributación, N° 458, 2021

**José Andrés Rozas Valdés**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona

## SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Incidencia sistémica
  - 3.2. Evaluación prospectiva
4. Conclusiones

## RESUMEN

El Tribunal Supremo ha dictaminado que el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –que remite al 1227 del Código Civil a efectos de la determinación del dies a quo de la prescripción tributaria por cuanto a los documentos privados con incidencia en la tributación de las sucesiones y de las donaciones– carece de cobertura legal. Idéntica remisión se contempla en el artículo 50.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo que llevaría a concluir que, en adelante, el criterio a seguir habrá de ser diferente en función del carácter oneroso o gratuito del negocio subyacente. En este artículo se pasa revista a los hechos sobre los que se asienta esta relevante sentencia (epígrafe 1), para detenerse en la doctrina que contiene, desde la consideración de la gestada en las liquidaciones y resoluciones –administrativa y judicial– de las que trae causa (epígrafe 2), para terminar con un comentario crítico en torno a su incidencia sistémica y su proyección de futuro (epígrafe 3) que conduce a unas sencillas conclusiones (epígrafe 4).

## CONTENIDO

### 1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia 1625/2020, de 30 de noviembre (rec. núm. 4467/2018 –NFJ080032–) –ponente, don Nicolás Maurandi Guillén– fija una doctrina novedosa, y de una considerable trascendencia práctica, en lo relativo al inicio del plazo del que disponen las Haciendas autonómicas para ejercer sus funciones de investigación, comprobación y liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), en el caso de donaciones, o negocios gratuitos asimilados. Doctrina que, además, tiene su proyección a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD).

Los hechos descritos en la sentencia son tan simples como su desarrollo argumental. A lo largo de tres años –entre 2006 y 2008– el marido de la contribuyente fue ordenando transferencias a su cónyuge –con quien estaba casado en régimen de separación de bienes– hasta un importe global cercano a los tres millones de euros. La última de ellas, doce días antes de fallecer. Sin ulterior documentación, ni declaración fiscal alguna derivada de las mismas.

Curiosamente, su mujer renunció a la herencia –un año más tarde del fallecimiento, en junio de 2009– quedando como herederos universales, a beneficio de inventario, los dos hijos del matrimonio; sin que reclamasen, por cierto, la colación de las transferencias (¿donaciones?) realizadas por su padre a su madre durante los tres años precedentes a su fallecimiento. Tal vez alertada por ello, la Hacienda autonómica madrileña inició –un año más tarde, en septiembre de 2010– un procedimiento de inspección cuyo objeto fue la investigación y comprobación de las obligaciones tributarias por (ISD) contraídas por la contribuyente durante el periodo 2005-2010.

Cuando en el marco de la inspección se descubrieron las susodichas transferencias, se liquidó el impuesto sobre donaciones por todas ellas, conforme al espíritu del artículo 48.2 del RISD que, como es bien sabido, establece una regla específica en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción: se tendrá por dies a quo el de la fecha en la que el «documento» surta efectos frente a terceros, conforme a lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil (CC) que –en el caso de los documentos privados– será el de incorporación a un registro público, muerte de uno de los firmantes o entrega del mismo a un funcionario público por razón de su oficio.

Y digo que, conforme al espíritu del precepto porque –como se explicará más adelante, por su trascendencia en la doctrina administrativa y judicial consecutiva– la inspectora actuaria entendió que aun cuando el artículo no fuera aplicable al caso –por considerarse que una transferencia no es un documento privado a los efectos del art. 1227 CC– su tenor literal sí, atendiendo a consideraciones de principios generales –doctrina de la actio nata y seguridad jurídica.

..//..

# J12

## Doctrina en relación con el acceso a la información en el ámbito de inmuebles exentos de IBI

Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 24 Febrero 2021

Actualidad administrativa, Nº 5, 2021

**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 257/2021, 24 febrero  
Recurso 2162/2020**

### RESUMEN

Al dar solución a la cuestión planteada, la Sala subraya que los preceptos cuestionados de la Ley General Tributaria no excluyen, en lo que se refiere al acceso a la información, la aplicación del régimen general que se recoge en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

### CONTENIDO

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el Consejo de Transparencia de Andalucía porque, como bien sosténía, la LGT no desplaza a la Ley de Transparencia, y por ello insta al Ayuntamiento a informar sobre la relación de inmuebles radicados en el municipio a los que se aplica la exención del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).

La LGT, y singularmente su art. 95, en el que se sustenta la decisión denegatoria, que fue confirmada en las instancias precedentes, consagra una regla o pauta general de reserva de los "datos con trascendencia tributaria" en el ámbito de las funciones de la Administración Tributaria, como son la gestión y aplicación de los tributos, pero no permite afirmar que contengan una regulación completa y alternativa sobre el acceso a la información que implique el desplazamiento del régimen general previsto en la Ley 19/2013, de Transparencia.

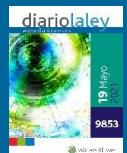
La información controvertida se ciñe a la relación de inmuebles radicados en el municipio de Palma del Condado a los que se aplica la exención del IBI, que comprende tanto aquellas exenciones objetivas reconocidas por ley como las subjetivas, abarcando también aquellas establecidas por el Ayuntamiento.

Por ello, el Supremo declara que la entrega de los datos sobre la titularidad de los inmuebles que gozan de la exención del IBI se debe limitar exclusivamente a aquellos bienes que no pertenecen a ninguna de las dos categorías aludidas en el Texto Refundido de la Ley del Catastro, y sin necesidad de argumentación adicional, siguiendo lo dispuesto por la citada Ley, apunta que restan, por ello, aquellos entes públicos titulares que tengan inscritos a su favor bienes a los que se le reconoce la exención, como son el Estado, Comunidades Autónomas y Gobiernos locales, y organismos y entidades que dependan de los anteriores, así como los inmuebles de Gobiernos extranjeros a los que se refiere el art. 62.1 e) del TRLHL.

Para terminar, y tras hacer esta precisión sobre los sujetos que figuran como titulares de los bienes inmuebles exentos, nada obsta a que, en relación a aquellos entes públicos, se facilite la información que versa sobre aquellos inmuebles que gozan de la exención, con expresa determinación de la causa de dicho beneficio, así como el importe de la exención, porque no se está ante "datos protegidos" ya que no incorporan ningún dato de índole personal que pueda estar afectado por los límites que se contemplan en los arts. 14 y 15 Ley 19/2013, de Transparencia.

**El TJUE aclara a efectos de IVA el lugar de prestación de servicios de itinerancia facilitados por un operador de telefonía móvil de un país tercero a sus clientes dentro de la UE**

**J13**



Diario LA LEY, nº 9854, de 20 de mayo de 2021

**Tribunal Justicia Unión Europea  
Sala Quinta  
Sentencia de 15 abril 2020  
C-593/2019**

#### **RESUMEN**

Afirma el Tribunal de Justicia que la utilización o explotación efectivas de estos servicios se llevan a cabo necesariamente en el Estado miembro de la UE durante las estancias temporales de los clientes del operador extranjero en su territorio.

#### **CONTENIDO**

Los servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, y que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, deben considerarse objeto de una «utilización o de una explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, con el efecto de que el Estado miembro puede considerar que el lugar de prestación de los servicios de itinerancia está situado en su territorio cuando, - sin perjuicio del tratamiento fiscal al que se sometan esos servicios con arreglo a la normativa tributaria interna de dicho país tercero-, el ejercicio de la facultad tenga como efecto evitar la no imposición de esos servicios dentro de la Unión.

Se da en el caso que suscrita la cuestión, la circunstancia de que los servicios de itinerancia son prestados a las personas que efectúan una estancia temporal en el territorio de un Estado miembro y son distintos e independientes de los demás servicios de comunicación móvil de los que esas personas son beneficiarias; y además, los servicios de itinerancia son objeto de una identificación distinta, con tarifas separadas, porque los gastos de itinerancia, se facturan a los clientes a los que se prestan dichos servicios.

Siendo esta la naturaleza de los servicios de itinerancia afirma el TJUE que la utilización o explotación efectivas de estos se llevan a cabo necesariamente en el territorio del Estado miembro en cuestión durante las estancias temporales de los clientes en ese territorio.

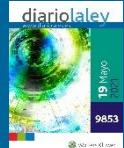
Así, y aunque se cumpla el requisito relativo a la utilización o explotación efectivas de los servicios de que se trate en el territorio de un Estado miembro, este solo puede hacer uso de la facultad que le concede el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA de considerar el lugar de las prestaciones de servicios, que se halla fuera de la Unión, como si estuviera situado en su territorio, en la medida en que el uso de esa facultad tenga por efecto evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia.

Solo con esta tesis se cumple el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios y se evitan los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos.

Apunta la sentencia que una solución contraria tendría como efecto hacer depender la aplicación de las normas de la Unión en materia de IVA del Derecho fiscal interno de países terceros, y no puede presumirse que esa fuera la intención del legislador de la Unión.

**El Tribunal vasco declara que no procede la aplicación del recargo ejecutivo a autoliquidaciones extemporáneas**

**J14**



**Diario LA LEY, nº 9854, de 20 de mayo de 2021**

**Tribunal Superior Justicia País Vasco  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 27/2020, 5 febrero  
Rec. 355/2019**

### **RESUMEN**

El período ejecutivo solo se abre cuando existe una deuda liquidada o autoliquidada no ingresada, pero en ningún caso cuando se ingresa voluntariamente el importe de la deuda de forma extemporánea.

### **CONTENIDO**

Razona la sentencia que la premisa del período ejecutivo es el impago de la deuda, derivada de una liquidación o autoliquidación, dentro del período de pago voluntario que fije la norma del tributo para el cumplimiento de esas obligaciones, y en el caso, se da un pago consecutivo a autoliquidaciones, lo que implica que la extemporaneidad de las autoliquidaciones complementarias presentadas es ajena al régimen (requisito de iniciación) del período ejecutivo.

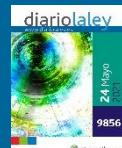
El período ejecutivo se inicia automáticamente, transcurrido el período voluntario de pago de la deuda resultante de las autoliquidaciones del IS e IVA presentadas inicialmente, dentro del plazo establecido por la normativa de esos tributos, y no se inició el período ejecutivo ya que la deuda autoliquidada en ese momento fue ingresada en su totalidad.

Las autoliquidaciones complementarias fueron presentadas extemporáneamente y su importe ingresado voluntariamente por el sujeto pasivo, con lo cual tal actuación por extemporánea que fuese no pudo dar pie a la iniciación del período ejecutivo, ya que esta requiere una deuda liquidada o autoliquidada no ingresada.

Presentadas estas autoliquidaciones complementarias con motivo de la Inspección no puede aplicarse a tales autoliquidaciones el régimen de liquidación de intereses de demora, ni por ende, el recargo ejecutivo cuya finalidad es "penalizar" el impago de la deuda liquidada o autoliquidada, dentro del período voluntario de pago, y no el cumplimiento tardío de las obligaciones de autoliquidación y pago.

## Absuelto un jugador de fútbol profesional que no tributó por la cesión de sus derechos de imagen

J15



Diario LA LEY, nº 9856, de 24 de mayo de 2021

**Audiencia Provincial Madrid  
Sentencia 177/2021, 8 abril  
Recurso 1014/2018**

### RESUMEN

El Ministerio Fiscal sostenía el carácter simulado de la cesión de la explotación de los derechos a la sociedad domiciliada en Portugal, pero la Audiencia discrepa de esta consideración y entiende que la sociedad sí tenía actividad, y que no era ficticia.

### CONTENIDO

La Audiencia absuelve a un conocido jugador de fútbol por delito fiscal. Se le imputaba la ocultación de ingresos procedentes de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada la Madeira, y que según sostiene la acusación, se había constituido como instrumento formal a tal fin.

El Ministerio Fiscal sostenía el carácter simulado de la cesión de la explotación de los derechos a la sociedad domiciliada en Madeira, pero la Audiencia discrepa de esta consideración y entiende que la sociedad sí tenía actividad, y que no era ficticia. No se estima que fuera constituida torticeramente para defraudar a la Hacienda Pública, por lo que la pretensión acusatoria del Fiscal no puede prosperar.

Así, y descartada la simulación en la cesión de los derechos verificada por el jugador a la sociedad portuguesa, entiende la Audiencia que siendo el eje de la acusación la simulación, no puede imputarse delito alguno. Si por propia decisión de las partes acusadoras, éstas han decidido vincular la existencia del delito contra la Hacienda Pública a la existencia de simulación en la cesión de los derechos, si no hay simulación, no existe delito.

Aunque descartada la simulación ya bastaría para confirmar la absolución, añade la Audiencia un argumento más, y es que no es evidente que los rendimientos obtenidos por en la explotación de los derechos de imagen pueda dar cobertura a la no tributación en sede del impuesto personal del jugador.

No se aprecia el elemento subjetivo del tipo, el dolo, ya que era razonable pensar que la norma jurídica amparaba a realizar una interpretación que permitiera entender que se podía tributar en la forma en la que el juzgador lo hizo.

El precio fijado en el contrato de cesión de derechos refleja el valor de mercado y los representantes de las entidades beneficiarias de ciertos contratos efectuados con el jugador, han afirmado que abonaban los importes correspondientes a que emitía las facturas pertinentes, lo que de nuevo enerva la simulación y permite afirmar que era procedente, ajustado al régimen fiscal vigente, no someter a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del jugador los rendimientos por éste obtenidos como consecuencia de la cesión de derechos.

No se trata de ingresos opacos, ocultos, falseados o excluidos por el contribuyente del conocimiento de la Agencia Tributaria, pues sí fueron objeto de declaración, lo que excluye el dolo, ya que no puede imputarse dolo solo por el mero hecho de que el pagador de los rendimientos sea una entidad distinta del empleador del jugador cuando el cedente de los derechos y el cesionario (la entidad portuguesa) son los mismos, y cuando tales derechos están estricta e inescindiblemente vinculados a idéntica actividad como jugador de fútbol de élite.

La Audiencia entiende que es difícil afirmar la culpabilidad del jugador después de haberse rechazado la simulación absoluta en la que las acusaciones sustentan la existencia del elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública.



**Antonio Velázquez**  
Director en Velázquez de Soto

## RESUMEN

Aunque en la práctica inmobiliaria diaria se debata, de manera abstracta, la legitimación para pactar en un contrato de arrendamiento que el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) sea a cargo de los arrendatarios, lo cierto es que el impago de este impuesto sí constituye motivo legítimo a los arrendadores para ejercitar la acción resolutoria por impago de cantidades asimiladas y así lo ha recalcado la reciente Sentencia Tribunal del Supremo del pasado mes de abril (se adjunta).

## CONTENIDO

En este sentido, la sentencia de Pleno de 12 de enero de 2007 declaró como doctrina jurisprudencial que "el impago por el arrendatario del Impuesto de Bienes Inmuebles, en arrendamientos de vivienda vigentes en el momento de la entrada en vigor de la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos de 24 de noviembre de 1994, ha de considerarse como causa de resolución comprendida en el artículo 114-1<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964", y esta doctrina se ha reiterado en sentencias de 24 y 26 septiembre, 3 octubre y 7 de noviembre de 2008.

Por otra parte, en sentencias de 15 de junio de 2009, recurso nº 2320/2004, y 11 de julio de 2011, recurso nº 642/2008, se ha declarado igualmente como doctrina jurisprudencial:

"[...] que el impago por el arrendatario del Impuesto de Bienes Inmuebles y de la repercusión por el coste de los servicios y suministros, en arrendamientos de vivienda existentes en el momento de la entrada en vigor de la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos de 24 de noviembre de 1994, ha de considerarse como causa de resolución comprendida en el artículo 114-1<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964".

Y en sentencia de 20 de julio de 2011, recurso 352/2009, se reitera la doctrina jurisprudencial de que "el coste de los servicios y suministros, en arrendamientos de vivienda existentes en el momento de la entrada en vigor de la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos de 24 de noviembre de 1994, ha de considerarse como cantidades asimiladas a la renta, y su impago es causa de resolución comprendida en el artículo 114-1<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964".

Esta doctrina es igualmente reiterada posteriormente en la sentencia 749/2015, de 30 de diciembre. Es decir, una vez pactada dicha obligación en el contrato de arrendamiento, el impago del IBI por parte del arrendatario, debe considerarse como una causa de resolución comprendida en el artículo 114-1<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964.

Ahora bien, ello no significa que el arrendatario no pueda acogerse a la enervación, pero ésta no procederá:

1. Cuando el arrendatario hubiera enervado el desahucio en una ocasión anterior, excepto que finalmente el pago no hubiera tenido lugar por causas imputables al arrendador.
2. Cuando el arrendador hubiese requerido de pago al arrendatario cumpliendo los siguientes requisitos: de forma fehaciente, es decir, por medio que permita acreditar que llega a conocimiento del arrendatario; refiriéndose a rentas o cantidades asimiladas impagadas; y con, al menos, 30 días de antelación a la presentación de la demanda.

En este sentido, la sentencia 335/2014, de 23 de junio, resolutoria de un recurso de casación por interés casacional en la misma modalidad de jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales, se casó la sentencia recurrida y fijó la siguiente doctrina jurisprudencial: "el requerimiento de pago que se hace al amparo del artículo 22 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, no exige que se comunique al arrendatario que el contrato va a ser resuelto y que no procederá enervación de la acción de desahucio si no se paga en el plazo preceptivo".

Así pues la sentencia 508/2015, de 22 de septiembre, se pronunció de manera meridianamente clara sobre la interpretación del art. 22.4 LEC y sobre los requisitos del requerimiento de pago a los efectos de impedir la enervación de la acción en el procedimiento de desahucio, con reproducción de la doctrina de la sentencia 302/2014, de 28 de mayo, en los términos siguientes:

1. La comunicación ha de contener un requerimiento de pago de renta o cantidad asimilada.
2. Ha de ser fehaciente, es decir, por medio que permita acreditar que llegó a conocimiento del arrendatario, con la claridad suficiente
3. Ha de referirse a rentas impagadas.
4. Debe transcurrir el plazo legalmente previsto, que ha venido fluctuando entre uno y dos meses, en las sucesivas reformas legales.

..//..

**El principio de buena administración exige reflejar las dilaciones del procedimiento no imputables a la Administración en el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria**

**J17**



**Diario LA LEY, nº 9859, de 27 de mayo de 2021**

**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 361/2021, 15 marzo  
Rec. 526/2020**

## **RESUMEN**

La aplicación de esta doctrina al supuesto planteado tiene como consecuencia la anulación de la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo y el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al haberse producido la caducidad del procedimiento.

## **CONTENIDO**

Sienta el Supremo el alcance del principio de buena administración en relación a las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y declara que deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento, sin que la exigencia de motivación se satisfaga cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo que revise el acuerdo de derivación.

Tanto la constatación de la existencia de dilaciones en el procedimiento, como la justificación de cómo han determinado que la Administración no haya resuelto y notificado en plazo, solo puede apreciarla y razonarla el órgano que ha conocido del procedimiento, por ser el que se ha visto directamente afectado en su actuación por estas dilaciones.

Para la Sala, entenderlo de otro modo y permitir al TEAR que en su función revisora pudiera subsanar las deficiencias de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad, se podría causar indefensión al no permitirse la defensa en sede económico-administrativa sobre unas supuestas dilaciones surgidas ex novo en el procedimiento, obligando al obligado tributario a acudir a la vía judicial.

La exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el TEAR, pues le corresponde hacerla al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, ya que es este el único que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad, por ser quien ha seguido la tramitación del procedimiento y, por tanto, constatado la existencia de las dilaciones y su influencia en el discurrir del proceso.

La necesidad de motivar los actos de gravamen, y el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria lo es, impone justificar el acogerse a una regla excepcional, - en el caso, la de superar el plazo máximo de seis meses legalmente establecido para su tramitación y notificación-, por excluir de su cómputo una dilación no imputable a la Administración.

En el caso, tanto el TEAR en su resolución como la sentencia impugnada, utilizan el plazo de ampliación concedido en su integridad para justificar la superación del plazo máximo para tramitar y notificar el procedimiento de derivación, y como se ha dicho, la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el TEAR.

La aplicación de esta doctrina al supuesto planteado tiene como consecuencia la anulación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura y el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al haberse producido la caducidad del procedimiento.