

# ZAZAB / BIDAT

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



Recogida de la manzana.  
Caserio Andramaiztegi — Motiloa  
Gipuzkoa

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

Número anterior  
Nº 226



ARTIKULUAK, EBAZPENAK,  
KONTSLTA LOTESLEAK,  
EPAIAK ETA DOKUMENTU  
INTERESGARRIEN BILDUMA

RECOPILACIÓN DE ARTÍCULOS,  
RESOLUCIONES, CONSULTAS  
VINCULANTES, SENTENCIAS Y  
DOCUMENTOS DE INTERÉS

uztaila-abuztua  
2021  
julio-agosto

**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**



**227 ZK.**  
**UZTAILA — ABUZTUA**  
**2021**

**Nº 227**  
**JULIO — AGOSTO**  
**2021**

# Aurkibidea/Sumario

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01

JUAN CALVO VÉRGEZ

Las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta

Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

A02

ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones a efectos del IVA de productos objeto de impuestos especiales

Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

A03

JORDI DE JUAN CASADEVALL

La impermeabilización del Impuesto sobre Sociedades al Decreto-Ley: la dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre

Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

A04

MÓNICA ARRIBAS LEÓN

Beneficios fiscales por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge

Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

A05

MACARENA LARREA BASTERRE

La fiscalidad sobre el carbono en Europa

Principales desarrollos y tendencias

Icade: Revista de la Facultad de Derecho, Nº 111, 2021

A06

JOSÉ PABLO MARTÍNEZ GÁLVEZ

Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas

CEFGestión: Revista de actualización empresarial, Nº. 264-265, 2020

A07

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

El Derecho Tributario en la búsqueda de soluciones para los retos que plantean la robótica y la inteligencia artificial en la sociedad

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 27, 2021



TEXTO LIBRE

Nº 227, JULIO – AGOSTO 2021

A08	MANUEL J. CAAMAÑO RIAL Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo y el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 27, 2021
A09	GIULIO ALLEVATO — ANTONIO VICO Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? Cuadernos de Información económica, Nº 280, 2021
A10	ANA DOMÍNGUEZ Medidas fiscales para paliar los daños causados por la borrasca «Filomena» y el Covid-19 Técnica contable y financiera, Nº. 42, 2021
A11	ESTHER GARCÍA LÓPEZ Más seguridad jurídica y menos impuestos Los expertos piden que la reforma fiscal que diseña el Gobierno no asfixie a los empresarios familiares con más tributos Inversión, Nº. 1242, 2021
A12	FERNANDO MARTINEZ-MAILLO TORIBIO El tránsito de la crisis de 2007 a una política fiscal común en la UE Los Eurobonos y el papel del BCE Estudios de Deusto, Vol. 69, Nº. 1, 2021
A13	FRANCISCO GARCÍA-FRESNEDA GEA La industria alimentaria en el Impuesto sobre Actividades Económicas Revista de derecho agrario y alimentario, Año nº 37, Nº 78, 2021
A14	CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ Análisis de algunas posibles medidas fiscales para paliar la crisis económica del sector turístico Revista General de Derecho del Turismo RGDT, Nº. 1, 2020
A15	JUAN CALVO VÉRGEZ A vueltas con la tributación de los llamados cigarrillos electrónicos en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco: algunas consideraciones Quincena fiscal, Nº 11, 2021
A16	JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico Quincena fiscal, Nº 11, 2021
A17	TEODORO ARNÁIZ ARNÁIZ Algunas consideraciones prácticas sobre los arrendamientos de locales en el IVA: impagos, condonaciones y otras vicisitudes de los contratos Quincena fiscal, Nº 11, 2021

A18	JUAN CALVO VÉRGEZ La aplicación en el IRPF de la reducción por alquiler de vivienda en los supuestos de comprobación Quincena fiscal, Nº 12, 2021
A19	JUAN CALVO VÉRGEZ El progresivo “descenso a los infiernos” de la declaración de bienes y derechos en el extranjero Quincena fiscal, Nº 12, 2021
A20	MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE La prevención del riesgo fiscal y el Brexit Quincena fiscal, Nº 12, 2021
A21	XAVIER DORADO FERRER Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios Quincena fiscal, Nº 12, 2021
A22	EDUARDO SANZ GADEA Asimetrías híbridas: Real Decreto-Ley 4/2021 Revista de contabilidad y tributación, Nº 460, 2021
A23	JUAN MARTÍN QUERALT El derecho sancionador tributario está por hacer Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021
A24	JOSÉ MONZÓ BLASCO Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2020 Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021
A25	J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, repercusiones fiscales Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021
A26	JAIME RODRÍGUEZ CORREA Nueva tributación en IVA del comercio electrónico: algunos aspectos problemáticos derivados de los cambios introducidos en las reglas de localización de las ventas a distancia Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021
A27	PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ Las ayudas de Estado fiscales, control supranacional de la regulación fiscal nacional y de las prácticas administrativas Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 4, 2021

A28	JAVIER ARMENTIA BASTERRA Extinción del condominio Forum fiscal, Nº. 277, 2021
A29	BORJA RUIZ DE AZÚA OCHOA DE ERIBE Delito fiscal e impuesto sobre sociedades. Régimen de consolidación fiscal Forum fiscal, Nº. 277, 2021
A30	ABIGAIL BLANCO — ARKAITZ LANDETA Declaraciones complementarias y recargos. ¿El fin de una era? Comentarios desde la perspectiva Forum fiscal, Nº. 277, 2021
A31	MARTA GONZÁLEZ APARICIO La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional Revista Jurídica de la Universidad de León, Nº. 8, 2021
A32	MARÍA TERESA MATA SIERRA La discriminación por indiferenciación y su incidencia en el ámbito tributario Revista Jurídica de la Universidad de León, Nº. 8, 2021
A33	ANTONIO VAQUERA GARCÍA La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad Revista Jurídica de la Universidad de León, Nº. 8, 2021
A34	JORGE DE JUAN CASADEVALL La exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el patrimonio. El empresario individual Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 190, 2021
A35	ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS La modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades en el IVA Algunos aspectos conflictivos Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 190, 2021
A36	REBECCA CHRISTIE Impuestos a la tecnología: los impuestos sobre los servicios digitales toman forma a la sombra de la pandemia Finanzas y desarrollo, Nº. 1 (marzo), 2021
A37	ANDREU MISSÉ Vidas pendientes de los impuestos: injusticia fiscal Alternativas económicas, Nº. 93 (julio-agosto), 2021

A38	JUAN PEDRO VELÁZQUEZ-GAZTELU Pequeño paso hacia una fiscalidad más justa Alternativas económicas, Nº. 93 (julio-agosto), 2021
A39	MIGUEL CRUZ AMORÓS Los principios en la aplicación de los tributos Actum fiscal, Nº. 172, 2021
A40	EVA MARÍA SÁNCHEZ SÁNCHEZ Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico Quincena fiscal, Nº 14, 2021
A41	FRANCISCO J. MAGRANER MORENO Los rendimientos irregulares de los abogados en el IRPF Quincena fiscal, Nº 14, 2021
A42	ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE Devoluciones tributarias e intereses de demora BIT plus, Nº. 257, 2021
A43	ROBERTA POZA CID La tributación mínima de las sociedades El notario del siglo XXI, Nº. 98, 2021
A44	SEGISMUNDO ALVAREZ ROYO-VILLANOVA El acuerdo del G7 para la reforma del Impuesto de Sociedades El notario del siglo XXI, Nº. 98, 2021

## EPAIMAHAIAK TRIBUNALES

T01	ELIZABETH GIL GARCÍA La reducción por rendimientos irregulares obtenidos por los abogados Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021
T02	MARCOS IGLESIAS CARIDAD Los dilemas comunitarios del Impuesto sobre los depósitos bancarios de Andalucía Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021



T03	JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA Los impuestos progresivos sobre el volumen de negocios son directos y no constituyen ayudas de estado Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021
T04	ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO Contratos de permuta financiera ante el Impuesto sobre el Valor Añadido Revista Boliviana de Derecho, Nº. 31, 2021
T05	CAROLINA DEL CARMEN CASTILLO MARTÍNEZ Consideraciones sobre la cláusula IRPH a la luz de sus antecedentes y de la doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Revista Boliviana de Derecho, Nº. 31, 2021
T06	BEATRIZ MORENO SERRANO ¿Cambio de criterio del TJUE en la tasa de telefonía? Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Nº. 7, 2021
T07	JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con el ITPAJD BIT plus, Nº. 256, 2021
T08	ANTONIO LONGÁS LAFUENTE Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 CEFGestión: Revista de actualización empresarial, Nº. 259, 2020
T09	ÁLVARO PASCUAL MORCILLO El TJUE y el Tribunal Supremo cierran un debate y abren otro ¿Cabe imponer la tasa del 1,5% por utilización del dominio público municipal a las empresas de telefonía móvil? Revista de estudios locales. Cunal, Nº. 242, 2021
T10	XAVIER LÓPEZ VILLAÉCIJA Análisis sobre los pronunciamientos más relevantes en sede administrativa y/o judicial en materia de IRPF en período COVID-19 Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 975, 2021
T11	JUAN CALVO VÉRGEZ La tasa municipal por estacionamiento de vehículos. Principales cuestiones conflictivas Revista de estudios locales. Cunal, Nº. 242, 2021
T12	ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (I). En la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo Quincena fiscal, Nº 11, 2021

T13	JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO Comentarios en torno a las recientes tesis del Tribunal Supremo en torno a la imbricación entre derecho tributario y sustantivo en el marco del Impuesto sobre Sucesiones Quincena fiscal, Nº 11, 2021
T14	JULIA LÓPEZ ESPEJO STS 1689/2020, de 9 de diciembre: aplicación de la STC 126/2019, de 31 de octubre, referida a la inconstitucionalidad de la regla objetiva de cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana Quincena fiscal, Nº 12, 2021
T15	CARLOS PALAO TABOADA El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia Revista de contabilidad y tributación, Nº 460, 2021
T16	JAVIER BAS SORIA Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país Revista de contabilidad y tributación, Nº 460, 2021
T17	CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ La compatibilidad con el Derecho de la UE de la tasa del 1,5% a las operadoras de servicios de telecomunicaciones Análisis de la STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18 Revista de contabilidad y tributación, Nº 460, 2021
T18	EDUARDO SANZ GADEA Tributación de los intereses de demora Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019 Revista de contabilidad y tributación, Nº 460, 2021
T19	PILAR GALINDO MORELL Estudio sobre las últimas sentencias del Tribunal Supremo en materia de haciendas de los entes locales Cuadernos de derecho local, 52, 2020
T20	CARMEN MÁRQUEZ SILLERO — ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ Los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades Gastos financieros fiscalmente deducibles Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, recurso 3071/2019 Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021

T21	<p><b>NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ</b>  <b>Residencia fiscal de un teletrabajador. Tributación de las rentas</b>            Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 2021 (V0194-21)            Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021</p>
T22	<p><b>CARLOS ROMERO PLAZA</b>  <b>El cómputo de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas en el IRPF</b>            Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 2021 (recurso 3746/2020)            Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021</p>
T23	<p><b>BERNARDO VIDAL MARTÍ</b>  <b>Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF</b>            Sentencias números 274/2021, de 25 de febrero, y 403/2021, de 22 de marzo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en recursos de casación contencioso-administrativo            Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021</p>
T24	<p><b>RAFAEL RIVAS ANDRÉS</b>  <b>Últimas novedades en la tributación del «Contrato de Alimentos»</b>            Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2020 (recurso 5171/18)            Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021</p>
T25	<p><b>JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA</b>  <b>Inmueble arrendado por un no establecido: ¿Establishimiento permanente?</b>            Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio de 2021 (asunto C-931/19)            Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021</p>
T26	<p><b>IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA</b>  <b>Tributación en el IRPF de aportaciones realizadas y de cantidades percibidas de Planes de Pensiones y Entidades de Previsión Social Voluntaria. Doble imposición a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020</b>            Forum fiscal, Nº. 277, 2021</p>
T27	<p><b>IÑAKI ALONSO ARCE</b>  <b>La tributación indirecta de las hipotecas recargables</b>            Forum fiscal, Nº. 277, 2021</p>
T28	<p><b>FRANCESCA TASSINARI</b>  <b>La transmisión de información fiscal frente a la Carta de Derechos Fundamentales</b>            Reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2020, "État luxembourgeois"            Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año nº 25, Nº 69, 2021</p>
T29	<p><b>DAVID CABEZUELO VALENCIA</b>  <b>Tributación en el IRPF de las prácticas realizadas por estudiantes que son objeto de remuneración</b>            Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 18 de enero de 2021 (Consulta V0051-21).            La administración práctica, Nº. 5, 2021</p>

T30	JUAN CALVO VÉRGEZ El alcance de la trascendencia tributaria derivada de la información a solicitar al amparo de la reciente jurisprudencia comunitaria Quincena fiscal, Nº 14, 2021
T31	JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ Prorrata de deducción y derivados financieros en el IVA a tenor de las SSTS de 18 y 19 de mayo de 2020 Quincena fiscal, Nº 14, 2021

## DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

### COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN JULIO 2021)

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0721.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0721.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu\\_clic/adjuntos/dida0721.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0721.pdf)

### REVISTA VASCA DE ECONOMÍA — EKONOMIAZ (Nº 99)

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es\\_ES](https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/eu/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=eu\\_EU#](https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/eu/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=eu_EU#)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 28 DE JUNIO AL 2 DE JULIO 2021)

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-07-02-qaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-07-02-qaztelaniaz.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-07-02-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-07-02-euskaraz.pdf)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 5 AL DE 9 DE JULIO 2021)

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-07-09-qaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-07-09-qaztelaniaz.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-07-09-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-07-09-euskaraz.pdf)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 12 AL DE 16 DE JULIO 2021)

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-07-16-qaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-07-16-qaztelaniaz.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-07-16-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-07-16-euskaraz.pdf)

---

**ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 19 AL DE 23 DE JULIO 2021)**

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-07-23-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-07-23-gaztelaniaz.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-07-23-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-07-23-euskaraz.pdf)

---

**ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 26 AL DE 30 DE JULIO 2021)**

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-07-30-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-07-30-gaztelaniaz.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-07-30-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-07-30-euskaraz.pdf)

---

**PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO 2021**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es\\_14815/adjuntos/2021-Plan-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-Pais-Vasco.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/2021-Plan-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-Pais-Vasco.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es\\_14815/adjuntos/2021-Plan-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-Pais-Vasco.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/2021-Plan-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-Pais-Vasco.pdf)

---

**INFORME ANUAL INTEGRADO FRAUDE FISCAL 2020**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es\\_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2020.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2020.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es\\_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2020.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2020.pdf)

---

**TERMÓMETRO ECONÓMICO (JUNIO 2021)**

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es\\_def/adjuntos/Termometro-2021-06-junio.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Termometro-2021-06-junio.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu\\_def/adjuntos/Termometroa-2021-06-ekaina.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometroa-2021-06-ekaina.pdf)

---

**INFORME ANUAL. ANÁLISIS DE LA ECONOMÍA VASCA 2020**

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

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe\\_anual\\_2015/es\\_publica/adjuntos/2020\\_castellano.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe_anual_2015/es_publica/adjuntos/2020_castellano.pdf)  
EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe\\_anual\\_2015/eu\\_publica/adjuntos/2020\\_euskera.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe_anual_2015/eu_publica/adjuntos/2020_euskera.pdf)

---



# Artikuluak



# Artículos

## Las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta

A01



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2021

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

### SUMARIO

- I. Consideraciones preliminares. La relación entre el IVA y las restantes modalidades del ITPyAJD.
- II. Vías de coordinación interadministrativa en la delimitación IVA/TPO: necesidad de armonización de criterios.
- III. La tributación de las compraventas de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta:
  1. La trascendencia de la Sentencia del TS de 18 de enero de 1996. Alcance de los pronunciamientos posteriores efectuados por el Alto Tribunal. Especial referencia al auto del TS de 7 de febrero de 2018.
  2. Análisis de la jurisprudencia comunitaria.
  3. Línea interpretativa adoptada por la Dirección General de Tributos.
  4. Alcance de las resoluciones del TEAC de 8 de abril de 2014 y 20 de octubre de 2016. La posterior rectificación de la doctrina administrativa del TEAC a la luz de la nueva jurisprudencia del TS.
- IV. A modo de conclusión.
- V. Bibliografía.

### RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de los numerosos vaivenes producidos en el ámbito de la doctrina administrativa y jurisprudencial, la cuestión relativa a la fiscalidad aplicable a las operaciones de venta de oro o metales preciosos efectuada por un particular a un comerciante, que adquiere el bien en el desarrollo de su actividad empresarial. Finalmente, el Tribunal Supremo ha terminado por reconocer la sujeción de estas operaciones al ITP en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien, por cuanto es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del Impuesto.

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES. LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LAS RESTANTES MODALIDADES DEL ITPYAJD

Como es sabido la conexión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se presenta como una materia de indudables controversias prácticas.

Ambos Impuestos constituyen las figuras centrales básicas de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario, gravando la capacidad económica no de forma directa (es decir, mediante la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio), sino de manera indirecta, en aquellos supuestos en los que dicha renta o patrimonio se emplea, gastándose o transmitiéndose. Siendo pues ambos Impuestos indirectos se plantea la necesidad de delimitar el ámbito de aplicación de cada uno de ellos.

Tradicionalmente se han diferenciado sus esferas de actuación señalándose al respecto que mientras el IVA recae sobre el tráfico mercantil o empresarial, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) sujeta a gravamen las transmisiones de bienes y derechos efectuadas por particulares. Si bien como primera aproximación estimamos válida esta delimitación, parece evidente que la concreta y exacta determinación de las reglas de incompatibilidad que presiden la relación existente entre ambos Impuestos ofrece una mayor complejidad. Basta un somero análisis de la regulación normativa que caracteriza a ambas figuras impositivas para detectar la existencia de determinados hechos imponibles que se sitúan en zonas fronterizas de ambas normativas. Y no hemos de olvidar que una incorrecta interpretación o aplicación de su regulación normativa podría llegar a generar situaciones de doble imposición fáctica, dado que en su liquidación intervienen dos Administraciones Tributarias distintas, la estatal y la autonómica.

Sin lugar a dudas la complementariedad del IVA y del ITPyAJD en el gravamen de las operaciones inmobiliarias constituye uno de los aspectos básicos de la interconexión existente entre ambos tributos. En efecto, una de las principales razones que contribuyen a explicar las dificultades derivadas de la delimitación normativa IVA-Transmisiones Patrimoniales Onerosas viene determinada por la proyección del IVA sobre el tráfico inmobiliario empresarial.

...//..

## Adquisiciones intracomunitarias e importaciones a efectos del IVA de productos objeto de impuestos especiales

A02



Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

**Enrique de Miguel Canuto**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Caso Arex
- III. Adquisiciones intracomunitarias
- IV. Cadena de adquisiciones
- V. Imputación del transporte
- VI. Caso Enteco Baltic
- VII. Cambio sobrevenido
- VIII. Disposición como propietario
- IX. Ulterior entrega intracomunitaria
- X. Obligación de recabar información
- XI. Caso Toridas
- XII. Entrega intracomunitaria
- XIII. Operaciones triangulares
- XIV. Bibliografía

### RESUMEN

La ausencia de adquisiciones intracomunitarias “no sujetas” al IVA en sede de bienes objeto de impuestos especiales trastoca el campo de juego de las adquisiciones intracomunitarias, en su relación con adquisiciones internas y de las entregas intracomunitarias en su relación con entregas internas. El criterio directivo es poner en armonía la imposición en sede de impuestos especiales y la imposición en sede de IVA.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

En el comercio internacional de bienes objeto de impuestos especiales en sede de IVA encontramos, como es sabido, el hecho imponible adquisición intracomunitaria y el hecho imponible importación del producto, incluyendo el supuesto combinado de importación y ulterior adquisición intracomunitaria, clarificado por la jurisprudencia. Las operaciones intracomunitarias, a efectos del IVA, se descomponen en una entrega intracomunitaria exenta y una correlativa adquisición intracomunitaria sujeta, como regla general. Cuando se trata de bienes objeto de impuestos especiales se introducen particularidades en sede de IVA, que teniendo autonomía en su contenido, como veremos, están en consonancia con la regulación a efectos de impuestos especiales.

El caso Arex, resuelto por el Tribunal de la Unión, puede considerarse un “caso de manual”, por la precisión de la elaboración doctrinal efectuada por el Tribunal de la Unión. La cuestión prejudicial planteada mira la parcela de las cuotas soportadas y distingue entre adquisición intracomunitaria y adquisición interior. La imputación del transporte en una cadena de adquisiciones ocupa un lugar esencial. También debe considerarse el estatuto de quienes realizan adquisiciones intracomunitarias no sujetas.

En el anterior caso Toridas, en el contexto de una cadena de entregas sucesivas, el Tribunal de la Unión había analizado la correlativa distinción entre el hecho imponible entrega intracomunitaria y el hecho imponible entrega interna, tomando en consideración el momento de la transmisión del poder de disposición de los bienes.

Por otro lado, en el escenario del supuesto combinado de importación seguida de una entrega intracomunitaria, que ocasiona la exención de la operación en sede de IVA, el Tribunal de la Unión ha efectuado dos precisiones relevantes. Que la Directiva del IVA se opone a que un Estado deniegue la exención del IVA a la importación porque, a raíz de un posterior cambio de circunstancias, los productos se hayan entregado a un comprador distinto de aquel cuyo número de identificación se había indicado en la declaración de importación, si el importador comunicó los hechos al Estado de la importación.

..//..

## La impermeabilización del Impuesto sobre Sociedades al Decreto-Ley: la dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre

A03



Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

**Jordi De Juan Casadevall**  
**bogado del Estado (Exc.)**  
**Profesor de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universitat Internacional de Catalunya**

### SUMARIO

1. Planteamiento.
2. El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
3. La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, por la STC 78/2020, de 1 de julio: el valor de un precedente.
4. El Impuesto sobre Sociedades como ámbito material intangible por el Decreto-ley.
5. La proyección del canon de constitucionalidad de las STC 73/2017 y 78/2020 sobre el Decreto-ley 3/2016.
6. Valoración crítica.

### RESUMEN

Este trabajo analiza la última jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el ámbito material del Real Decreto-ley en materia tributaria, y, en particular, la reciente STC 78/2020, de 1 de julio, que declaró la inconstitucionalidad del Decreto-ley 2/2016. La proyección de esta doctrina constitucional sobre el Real Decreto-ley 3/2016 le permite avanzar la tesis de su inconstitucionalidad y, en ese sentido, fundamenta su conclusión con el análisis de este Decreto-ley 3/2016 desde el triple enfoque analítico sentado por las STC 73/2017 y 78/2020, que exige detenerse en i) el tributo afectado, naturaleza, estructura y función que cumple en el sistema tributario, y grado de imbricación del principio de capacidad económica; ii) la alteración de los elementos esenciales del impuesto; y iii) naturaleza y alcance de la regulación introducida. Desde esta perspectiva, la regulación de elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades integraría un ámbito material impenetrable por el Decreto-ley. Con todo, el Real Decreto-ley 3/2016 analizado incurre en otros vicios materiales de inconstitucionalidad sobre los que, probablemente, el Tribunal Constitucional no se pronunciará. Por último, el autor propone un enfoque analítico, hasta ahora inexplorado por el Tribunal Constitucional, que consiste en conectar el uso abusivo del Decreto-ley, el principio de legalidad tributaria y autoimposición y el derecho a la participación política en una democracia representativa.

### CONTENIDO

#### 1. PLANTEAMIENTO

En los últimos tiempos hemos asistido a un abusivo recurso a la legislación de urgencia, en muchos y muy diversos segmentos del ordenamiento jurídico, que han convertido esta técnica legislativa excepcional en una anómala forma de legislar, aun a costa de sacrificar los rigurosos presupuestos constitucionales que cuidadosamente la delimitan. El uso recurrente de este expediente constitucional de origen francés, de frecuente utilización en la etapa preconstitucional, cuestiona seriamente la calidad de nuestras instituciones democráticas, sobre todo por las muy diversas razones que lo propalan, como la precariedad de la mayoría parlamentaria gubernamental, la perentoriedad del calendario político, la corrección in extremis de una "indeseable" jurisprudencia, el restablecimiento pretendidamente "temporal" de un impuesto suprimido por obsoleto o la indisoluble pulsión recaudatoria que tanto se prodiga en materia financiera y tributaria.

Este el caso del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. El Real Decreto-Ley no formula con claridad cuál es su justificación. Sin embargo, de su Exposición de Motivos 5, y de su propio título, parece colegirse que su justificación radica en la reducción del déficit público, el aumento de la recaudación y el equilibrio presupuestario. Ahora bien, si ésta es la justificación para la excepcional utilización de la legislación de urgencia, no se alcanza a comprender el porqué de la necesidad de la inmediatez de la medida. No estamos ante un problema de déficit recaudatorio sobrevenido, que demandara una respuesta legislativa inmediata que no pudiera demorarse a la adopción de una ley ordinaria, siquiera por procedimiento legislativo de urgencia; sino ante un déficit estructural, provocado por la debilidad de beneficios empresariales por la aguda crisis económica, que venía arrastrándose desde hacía años y que, paradójicamente, el propio Real Decreto-Ley reconocía que ya había empezado a remitir. La lucha contra el déficit público y el endeudamiento era, desgraciadamente, un problema estructural de nuestras finanzas públicas, generado por la fuerte contracción del ciclo económico y la escalada de la prima de riesgo, y no un novedoso y sobrevenido problema que había que atajar de forma inmediata recurriendo a este excepcional instrumento normativo.

..//..

## Beneficios fiscales por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge

# A04



Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

**Mónica Arribas León**  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pablo de Olavide

### SUMARIO

1. Introducción.-
2. Origen del reconocimiento de beneficios fiscales vinculados a aportaciones a planes de pensiones del cónyuge:
3. Datos estadísticos vinculados con la reducción por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge.-
4. Régimen de los beneficios fiscales vinculados con aportaciones a planes de pensiones del cónyuge hasta 31 de diciembre de 2020:
5. Régimen a partir de 1 de enero de 2021.-
6. Conclusiones y valoración final.-
7. Bibliografía.

### RESUMEN

El Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo de noviembre de 2020 recomendó que se aumentaran las posibilidades de que las mujeres se pudieran beneficiar de las aportaciones de sus cónyuges o parejas a sus propios planes de pensiones. Pudiera pensarse que la Ley de Presupuestos Generales para el Estado para 2021, que reforma el régimen de las aportaciones a planes de pensiones en el IRPF, ha aprovechado la oportunidad para cumplir con esa recomendación. Pero no ha sido así. La modificación operada no otorga una mayor protección ni cualitativa ni cuantitativamente. Sigue sin preverse la posibilidad de beneficios fiscales por aportaciones al margen de la institución matrimonial y el importe de la reducción máxima ha disminuido de forma importante. En el presente trabajo analizamos los beneficios fiscales por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge en el IRPF.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

El 19 de noviembre de 2020 se aprobó en sesión plenaria del Congreso de los Diputados el informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo. Al hilo de la recomendación 16 sobre sistemas complementarios, se señala: "Además, es importante que los beneficios fiscales que comportan los sistemas complementarios de prestaciones tengan una distribución más equilibrada, en especial en términos de igualdad de género, ampliando las posibilidades de que las personas con menores ingresos (en su mayor parte mujeres) puedan beneficiarse de las aportaciones de sus cónyuges o parejas."

En estas páginas pretendemos analizar si la reforma aprobada sobre el régimen tributario de las aportaciones a planes de pensiones en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 cumple o no con esa recomendación.

¿Se han ampliado realmente las posibilidades de que las personas con menores ingresos puedan beneficiarse de las aportaciones de sus cónyuges o parejas?

Aprovecharemos además la ocasión para reflexionar sobre algunas cuestiones controvertidas de la regulación anterior que, salvo en ciertos aspectos cuantitativos, se ha mantenido prácticamente invariable a lo largo de los años.

Para ello abordaremos en primer lugar y de forma sintética el estudio del origen de los beneficios fiscales vinculados a las aportaciones a planes de pensiones del cónyuge hasta llegar a la regulación vigente hasta 31 de diciembre de 2020. Después traeremos a colación algunos datos estadísticos sobre las consecuencias prácticas que ha tenido ese régimen, para, a renglón seguido, desbrozarlo. Cerraremos el trabajo con las modificaciones convenidas para 2021. Todo ello nos permitirá juzgar con la debida perspectiva esas novedades acordadas en la materia y su adecuación o no a la recomendación transcrita.

#### 2. ORIGEN DEL RECONOCIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES VINCULADOS A APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES DEL CÓNYUGE

El reconocimiento de beneficios fiscales por la aportación a planes de pensiones del contribuyente es una realidad que lleva más de 30 años en vigor en España. Sin embargo, tal reconocimiento a aportaciones a planes de pensiones del cónyuge es bastante más reciente. En este epígrafe vamos a realizar un recorrido temporal por su ordenación jurídico-tributaria.

..//..



**Macarena Larrea Basterra**  
**Orkestra, Fundación Deusto**  
**Deusto Business School, Universidad de Deusto**

## SUMARIO

1. Introducción
  2. Señales de precio sobre el carbono en Europa: precios de mercado e impuestos
  3. Casos europeos de fiscalidad sobre el carbono
  4. Conclusiones
- Referencias

## RESUMEN

El objetivo de descarbonización para 2050 de la economía de la Unión Europea (UE) plantea numerosos retos, para los que se requieren considerables volúmenes de inversión. En este contexto, la fiscalidad sobre el carbono es una herramienta que introduce señales de precio que promueven el cambio de comportamiento de agentes. Además, permite recaudar fondos para financiar los presupuestos generales, promover inversiones para la transición hacia una economía baja en carbono; el apoyo a las empresas más afectadas por la competencia internacional y a los hogares más vulnerables.

Numerosos países europeos han desarrollado figuras tributarias sobre el carbono (p. ej. Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Islandia, Noruega, los Países Bajos, Portugal, el Reino Unido, Suecia y Suiza), que buscan completar el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE y compensar que la Directiva 2003/96/CE no establezca los tipos impositivos sobre las fuentes de energía en función del contenido en carbono de las mismas. En este artículo se realiza una revisión de las principales características de estas figuras, se comparan y se extraen las grandes tendencias en esta materia.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

En diciembre de 2015 se adoptó el Acuerdo de París. Un acuerdo histórico en la lucha contra el cambio climático. El principal objetivo es evitar que el incremento de la temperatura media global del planeta supere los 2 °C respecto a los niveles preindustriales, así como comprometer esfuerzos adicionales para lograr que dicho aumento no supere los 1,5 °C. Para conseguirlo, se estableció la necesidad de alcanzar la neutralidad de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEl), es decir, un equilibrio entre emisiones y absorciones en la segunda mitad de este siglo.

En esta línea y anticipándose en el tiempo, la Comisión Europea presentó en marzo de 2020 su propuesta de Ley del Clima Europea, que pretende convertir en compromiso vinculante el objetivo de alcanzar la neutralidad climática en 2050 (European Parliament & European Council, 2020).

Para lograr este objetivo, la Unión Europea (UE) cuenta con el Pacto Verde Europeo (PVE), la comunicación de la Comisión de diciembre de 2019, que plantea una estrategia de crecimiento para transformar la UE en una sociedad climáticamente neutra, equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de recursos y competitiva. La hoja de ruta que acompaña esta comunicación, contempla la revisión de algunas directivas relevantes, que tienen mucho que ver con las señales de precio sobre el carbono, como la Directiva sobre el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE-UE), la propuesta de un mecanismo de ajuste3 en frontera del carbono o la Directiva sobre fiscalidad energética (Comisión Europea, 2019). Las señales de precio sobre el carbono se convierten de esta manera en un instrumento relevante para la transición energética.

Los principales instrumentos para establecer señales de precio sobre el carbono son de dos tipos: mecanismos de mercado (precios del carbono) e impuestos sobre el carbono (The World Bank, 2020), que habitualmente se incluyen en el marco de los impuestos sobre la energía. Ambos mecanismos, que no son excluyentes, además de ayudar en la lucha contra el cambio climático permiten fomentar la inversión en tecnologías limpias y la innovación de mercado, impulsando nuevos motores de crecimiento económico con emisiones reducidas (OECD, 2018a), así como la reducción de emisiones contaminantes y vertidos, entre otros.

## Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas

# A06



CEFGestión: Revista de actualización empresarial, N°. 264-265, 2020

**José Pablo Martínez Gálvez**  
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Huelva

### SUMARIO

1. Consideraciones generales
  2. Las criptomonedas en el ámbito de una actividad económica
  3. La inversión en criptomonedas por personas físicas al margen de una actividad económica
  4. La titularidad y posesión de monedas virtuales
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### RESUMEN

La adquisición, tenencia y transmisión de criptomonedas por empresarios y particulares constituyen manifestaciones de capacidad económica que deben gravarse por el sistema tributario en la medida en que se realice el hecho imponible de los tributos. Sin embargo, tras más de una década de la aparición de la primera moneda virtual, no hay todavía una regulación legal sobre su régimen tributario que ofrezca seguridad jurídica a quienes intervienen en este nuevo mercado. Las consecuencias tributarias de aquellas operaciones en el ámbito de una actividad económica y al margen de la misma, como inversión por personas físicas, constituyen el objeto del presente trabajo.

### CONTENIDO

#### 1. Consideraciones generales

El vertiginoso desarrollo de las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones en los últimos años ha propiciado la aparición de una nueva realidad monetaria de base digital, las criptomonedas o monedas virtuales, auténtica alternativa de futuro a la moneda fiduciaria generalmente aceptada por los Estados soberanos y poderes públicos.

Las criptomonedas se sustentan sobre la base de un sistema criptográfico que permite realizar transacciones económicas seguras por medios electrónicos, aunque sin el reconocimiento jurídico de un Estado que respalde y garantice su emisión.

Carecen de soporte físico y se presentan como un código binario que vincula las transacciones que realizan los usuarios, que se conservan en una base de datos que funciona como un registro público, en el que se graban los diferentes movimientos y transacciones que se realizan, lo que da lugar a la llamada «cadena de bloques» o blockchain.

Su funcionamiento, básicamente, es el siguiente.

En primer lugar, debe haber un acuerdo de transacción, en la que dos partes intercambian una unidad de valor, por ejemplo, bitcóin o ethereum a cambio de euros, de otra moneda virtual o de un bien o un servicio.

En segundo lugar, se precisa del encriptado de la información, que se remite a todos los que participan en la red (nodos).

En tercer lugar, debe validarse la transacción por todos los participantes a través de la resolución de complejos cálculos matemáticos. Si se alcanza el consenso, la transacción se entiende validada.

En cuarto y último lugar, la operación se registra pasando a formar parte de la «cadena de bloques» y se ejecuta en los términos acordados (Gómez Requena, 2018, p. 117). Las transacciones económicas con monedas virtuales son irreversibles, no permiten intervención externa alguna por autoridad pública u órgano supervisor y carecen de regulación legal específica, circunstancias que las convierten en un activo de alto riesgo, susceptible de ser utilizado como instrumento para operaciones de blanqueo de capitales y evasión de impuestos.

Las características propias de las monedas virtuales como el pseudoanónimo, la inmaterialidad y la desregulación hacen de las mismas una herramienta idónea para materializar actividades ilegales.

Adicionalmente, la peculiaridad del entorno de los negocios digitales para operar globalmente desde diferentes jurisdicciones y sin presencia física en los mercados multiplica el riesgo y la complejidad para desarrollar un adecuado control tributario. Tales circunstancias exigen de una participación activa de la Administración tributaria para la creación y desarrollo de mecanismos efectivos que permitan luchar contra el fraude.

..//..



Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo  
Facultad de Derecho  
Universidad Nacional de Educación A Distancia (UNED)

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Derecho tributario y robótica.
  1. Una lucha por la supervivencia del capital humano frente a la tecnología.
  2. Beneficios e incentivos fiscales ante la opción de incorporar un elemento robotizado o a un trabajador en el seno de la actividad mercantil.
  3. Diversas iniciativas para asentar los fundamentos de la tributación de la robótica.
- III. Derecho tributario e inteligencia artificial.
  1. La importancia de la economía del dato.
  2. Tratamiento jurídico-tributario de las operaciones sustentadas en el análisis y la explotación de datos.
  3. Propuestas para el gravamen de la inteligencia artificial: más allá de los impuestos sobre los robots.
    - 3.1. Primera propuesta: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español.
    - 3.2. Segunda propuesta: la obligatoriedad ex lege de revelar el valor de los datos que recogen y explotan. La pionera experiencia norteamericana.
    - 3.3. Tercera propuesta: los datos como Derechos Humanos.
- IV. Conclusiones.
- V. Fuentes bibliográficas.

## RESUMEN

En un contexto en el que la realidad se aproxima cada vez más a la ciencia ficción relatada por Asimov en sus novelas, el Derecho tributario desempeña un papel fundamental en la adaptación de la robótica y la inteligencia artificial a la vida cotidiana de los ciudadanos: puede equilibrar las fuerzas entre las máquinas y los trabajadores en el seno de la empresa, como también hacer lo propio atrayendo capital no ingresado en el Erario público proveniente de actividades sustanciadas en la explotación de datos. Por ello, en este trabajo se pretende contribuir a encontrar soluciones jurídicas frente a estos desafíos desde dos perspectivas: una, cómo regula la normativa fiscal la dicotomía robot vs. trabajador y las distintas medidas que se podrían articular al respecto; y dos, la necesidad de diseñar herramientas precisas para someter a gravamen los datos y los algoritmos, que quizás implique abandonar los corsés hasta la fecha impuestos y avanzar hacia soluciones fiscales trasgresoras e innovadoras.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

En mecánica cuántica, el principio de incertidumbre de Heisenberg establece que si conocemos de forma muy precisa la posición de una partícula, menos conoceremos su masa y velocidad. En la relación entre el Derecho tributario y los avances tecnológicos sucede exactamente lo mismo: cuanto identificamos un potencial problema fiscal asociado a los retos de la robótica y la inteligencia artificial (IA) en la sociedad, más lejos estamos de su solución. Por tanto, no debe extrañar que cada vez sean más recordadas las tres leyes de la robótica que Asimov planteó en su novela *El círculo vicioso* a fin de organizar una sociedad civilizada en la convivencia entre humanos y máquinas

- Sin embargo, la robótica y la IA ya no forman parte de un relato futurista contenido en novelas de ciencia-ficción; los retos tecnológicos que plantean a corto, medio y largo plazo son objeto de preocupación en el seno de las organizaciones internacionales y los Estados
- Los avances tecnológicos en los últimos 60 años en la ciencia y tecnología han experimentado un cambio de enfoque significativo: desde crear instrumentos o herramientas con los que se potencian habilidades humanas, a desarrollar objetos que imitan o desempeñan un trabajo igual que el humano, e incluso en ocasiones, de manera más eficiente.

..//..

## Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo y el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro

A08



RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 27, 2021



Manuel J. Caamaño Rial

Técnico de Administración General, rama jurídica

Abogado

Doctorando del Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la UNED

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs).
- III. El Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 y la restricción del concepto de ONGD.
- IV. La inscripción en el Registro de ONGDs como «condición (supuestamente) indispensable» para el disfrute del régimen fiscal de la Ley 49/2002.
- V. La (controvertida) necesidad de la declaración de utilidad pública como requisito para disfrutar como ONGDs del régimen de la Ley 49/2002
- VI. Conclusiones.

### RESUMEN

En el presente trabajo se examina, por un lado, la cuestión de si, en el concreto caso de las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs) constituidas como asociaciones, les resulta necesario estar declaradas de utilidad pública para poder ser consideradas «entidades sin fines lucrativos» y disfrutar de los beneficios que les reconoce la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, o si, por el contrario, les basta con su inscripción en el Registro de ONGDs, como se ha llegado a mantener - no sin contradicciones- por la propia Administración. Por otro, se analiza si la inscripción en dicho Registro constituye una «condición indispensable» para que puedan disfrutar de los aludidos beneficios (como disponía la Ley 23/1998, de 7 de julio, respecto de los establecidos en la Ley 30/1994 - que anteriormente regulaba el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro- ), o si, distintamente, se trata de una exigencia que, tras la Ley 49/2002, ya no cabe mantener. A este debate se ha añadido el último reglamento del Registro de ONGDs, aprobado en 2015, que ha abierto nuevos frentes de polémica, por cuanto incurre en ciertos excesos en relación al concepto de ONGD, su accesibilidad a dicho registro o la suficiencia o no de su inscripción en otros.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs) constituyen, tras la mención de las fundaciones y de las asociaciones de utilidad pública, la tercera categoría de entidades seleccionadas por el Legislador fiscal para integrar el concepto de «entidad sin fin de lucro» de la Ley 49/2002; concepto que dicha Ley construye por una doble vía: por un lado, estableciendo en su artículo 2º la tipología de entidades que poseen intrínsecamente las características que permiten dispensarlas un tratamiento fiscal beneficioso (v.gr., la persecución de fines de interés general, la ausencia de fin de lucro, su sometimiento al control y supervisión de la Administración ... ) y, por otro, mediante la exigencia de los requisitos que seguidamente establece en su artículo 3º, dado que no en todos los casos el régimen jurídico de las entidades mencionadas en el art. 2º asegura su presencia en los niveles e intensidad requeridos por el Legislador fiscal; todo ello, con el designio de que las que puedan gozar de la consideración de «entidad sin fin de lucro», por reunir los requisitos de forma y de fondo establecidos en los aludidos preceptos y haberse acogido a la opción que les brinda a ese propósito su artículo 14, disfruten del régimen fiscal especial que diseña en su título 11, así como, en otro plano ya, para que las que gocen de esa condición no sólo obtengan un trato privilegiado en lo que concierne a su propia tributación, sino que se beneficien también de los incentivos al mecenazgo contenidos en su título 111, estimulando la financiación privada de sus actividades a través del endulzamiento de la situación tributaria de sus benefactores<sup>5</sup>.

Pero si nos hemos referido a la forma en que el legislador fiscal ha edificado el concepto de entidad sin fin de lucro es para subrayar dos importantes aspectos.

El primero, que el hecho de que su construcción se haya producido partiendo de unas realidades previamente «jmidificadas», esto es, ya acotadas y definidas por otros sectores del Ordenamiento, que la norma fiscal, en un primer momento, selecciona en mérito de las características con que aparecen investidas según la norma civil o administrativa (ésta sería, como hemos dicho, la labor del art. 2º de la Ley 49/2002) y sobre la cual, posteriormente, actúa perfilando aquellos rasgos o caracteres que estima esenciales a los efectos de la noción que le interesa establecer (función que cumplida el art. 3º de la referida Ley), supone que sus requisitos y condiciones no pueden interpretarse desde la sola perspectiva del régimen jurídico civil o administrativo que corresponda individualmente a cada una de las figuras inicialmente consideradas.

..//..

## Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada?

A09



Cuadernos de Información económica, Nº 280, 2021



**Giulio Allevato**

Catedrático adjunto de Derecho Fiscal en la IE University, IE Law School

**Antonio Vico**

Catedrático adjunto de Contabilidad en la IE University, IE Business School

### SUMARIO

Implementando un nuevo paradigma fiscal

El impuesto sobre los servicios digitales

Problemas estructurales

Problemas de diseño

Consideraciones finales

Referencias

Notas

### RESUMEN

La aparición de modelos de negocio digital y las diferentes definiciones de presencia imponible adoptadas por los países han llevado a una considerable erosión de la base imponible y al traslado de beneficios desde países de fiscalidad alta hacia otros con tributación baja. Aunque la propuesta de directiva de la UE representa el intento más avanzado y estructurado para incorporar el concepto de establecimiento permanente virtual al marco internacional del impuesto sobre los beneficios actualmente vigente, la oposición de algunos Estados miembros dio lugar a la paralización del proyecto. En consecuencia, algunos países, entre ellos España, han introducido unilateralmente su propio impuesto sobre los servicios digitales (ISD). Si bien muchos impuestos plantean dificultades en su implementación, existen retos singulares, estructurales y de diseño, inherentes a un ISD que se analizan en el presente artículo. Un acuerdo internacional ayudaría a resolver algunos de esos retos para alcanzar una solución multilateral y a largo plazo a los problemas que la economía digital plantea para la fiscalidad internacional.

### CONTENIDO

La aparición en años recientes de nuevos modelos de negocio digitales ha dejado obsoletos muchos de los criterios tradicionales para identificar la presencia imponible en una determinada jurisdicción por ejemplo, residencia y establecimiento permanente (EP), pues dichos criterios implican un vínculo físico con el país. Con esto en mente, diversas empresas multinacionales han diseñado sus cadenas de suministro con vistas a limitar su presencia imponible en países de fiscalidad alta (Allevato, 2019). En este mismo sentido, determinadas jurisdicciones han promulgado y otorgado a las empresas multinacionales tratamientos fiscales extremadamente favorables, en especial, mediante acuerdos previos con la administración tributaria (los denominados advance rulings) (Allevato, 2018).

Todo ello ha dado como resultado una considerable erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) desde países de fiscalidad alta (es decir, los países de origen de las rentas o de comercialización de los servicios de la mayoría de los negocios digitales) hacia jurisdicciones con tributación baja (OCDE, 2013). A fin de abordar la creciente importancia de la economía digital y los retos que plantea para la fiscalidad, la mayoría de los países de la OCDE han desarrollado respuestas encaminadas a preservar o recuperar sus derechos impositivos.

En concreto, durante la pasada década, el debate sobre la política fiscal a escala tanto nacional como internacional ha girado en torno a dos grandes grupos de medidas compensatorias, que, en principio, se contradicen entre sí. Por un lado, un intento de reestructurar el actual marco fiscal internacional del impuesto sobre los beneficios de las sociedades y, por el otro, el desarrollo de un marco legal internacional completamente nuevo para gravar a la economía digital.

La primera opción se haría efectiva mediante ajustes sustanciales en el marco del impuesto sobre sociedades actualmente vigente. Tales ajustes permitirían a los países ejercer su potestad de gravar a las empresas multinacionales que tengan una presencia de mercado significativa en su territorio. Estos cambios conseguirían realinear la presencia imponible a la presencia de mercado, sin hacer distinciones entre las empresas multinacionales digitales y los demás negocios tradicionales. Para lograr este realineamiento entre presencia imponible y presencia de mercado, algunos expertos han abogado por seguir utilizando el impuesto sobre sociedades y supplementarlo con un nuevo concepto de EP virtual, que se aplicaría cuando exista una presencia digital significativa en el país donde se originan las rentas.

..//..

## Medidas fiscales para paliar los daños causados por la borrasca «Filomena» y el Covid-19

# A10



Técnica contable y financiera, N°. 42, 2021

**Ana Domínguez**  
Economista

### SUMARIO

#### EL REAL DECRETO LEY

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Impuesto sobre Actividades Económicas

Tasas de la Jefatura Central de Tráfico

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RECOMENDACIÓN (UE) 2021/801

### RESUMEN

Este breve artículo resume las recientes medidas fiscales aprobadas por el Estado y por la Unión Europea, para paliar daños y pérdidas sufridas en las empresas, bien por el Covid-19, o por la borrasca «Filomena»

### CONTENIDO

En el último mes se han conocido medidas fiscales para paliar los daños causados por la borrasca «Filomena» y por el COVID.

En primer lugar, el Real Decreto-ley 10/2021, tiene por objeto principal el restablecimiento de la normalidad de las zonas afectadas por la borrasca «Filomena»; a tal efecto introduce determinadas medidas en el ámbito tributario.

En segundo lugar, la Recomendación (UE) 2021/801 de la Comisión de 18 de mayo de 2021 sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19.

Esta recomendación tiene como finalidad establecer un enfoque coordinado en el tratamiento de las pérdidas sufridas. Seguidamente se resumen brevemente las principales medidas.

#### EL REAL DECRETO LEY

##### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Real Decreto aprueba una exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al período impositivo 2020, para los siniestros que hayan tenido lugar en el año 2020, y al período impositivo 2021, para los siniestros que ocurran en el año 2021.

En el caso de que los siniestros hubieran afectado a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, etc. dañados como consecuencia directa de la borrasca «Filomena», deberá acreditarse que:

- Los siniestros provocaron que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados tuvieran que realojarse.
- Las pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas, sean siniestros cuya cobertura sea imposible mediante fórmula alguna de aseguramiento. Impuesto sobre Actividades Económicas El Real Decreto aprueba una reducción en el Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al período impositivo 2020, para los siniestros que hayan tenido lugar en 2020, y al ejercicio 2021, para los siniestros que ocurren en 2021, que hayan afectado a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de los siniestros provocados por la borrasca «Filomena».

La reducción:

- Exige el realojamiento en las actividades económicas o daños que obligasen al cierre temporal de la misma.
- Será proporcional al tiempo transcurrido desde el día de cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad.

##### Tasas de la Jefatura Central de Tráfico

El Real Decreto establece la exención correspondiente a:

..//..

## Más seguridad jurídica y menos impuestos

**Los expertos piden que la reforma fiscal que diseña el Gobierno no asfixie a los empresarios familiares con más tributos**

**A11**



Inversión, N.º 1242, 2021

**Esther García López**

### CONTENIDO

La seguridad jurídica y un marco fiscal estable y óptimo son fundamentales para el desarrollo y la continuidad de las empresas familiares y más en momentos de crisis como el actual en el que al menoscabo económico que sufren estas compañías se suma la amenaza derivada de la subida de los impuestos de patrimonio, sucesiones, donaciones y sociedades que baraja el Gobierno.

Así quedó patente en la segunda mesa de debate de Patrimonia titulada 'Un nuevo marco fiscal para la empresa familiar', moderada por Alejandro Ramírez, director de INVERSIÓN, en la que participaron Ignacio Jiménez, subdirector del departamento de

Planificación Patrimonial de Andbank España; Luis Bravo, socio de Cuatrecasas, y Bárbara Mambrilla, abogada especializada en fiscalidad y vinculada a Adefam.

Los ponentes incidieron en que la seguridad jurídica es primordial al realizar la planificación patrimonial de los empresarios familiares para que las estrategias diseñadas sean válidas a lo largo del tiempo, argumentó Ignacio Jiménez.

Otra de sus ventajas es su capacidad de atracción de capital. «Cuanta más seguridad jurídica tengamos y menos castigaremos al ahorro más capital extranjero llegará», sentenció Luis Bravo. Recordó que España tiene ahora una gran oportunidad debido a sus vínculos con Latinoamérica y a que el actual escenario geopolítico le ha convertido en un país refugio para esos capitales, por lo que «dar mayor seguridad jurídica atraería a nuevos inversores que ayudarían a las empresas y al país a remontar la crisis».

Demorar la subida de impuestos

La inseguridad jurídica no es el único obstáculo con que se encuentran los empresarios familiares, otro son los impuestos.

Ignacio Jiménez consideró que la tributación sobre el ahorro y el patrimonio en España es mayor que en países de nuestro entorno, por lo que su subida perjudicará a las empresas familiares: «España es uno de los pocos países que tiene un impuesto sobre el patrimonio y sus tipos impositivos son altos, el marginal puede llegar hasta el 3,5 por ciento».

Por ello, la reforma fiscal en la que trabaja el Gobierno debe huir del sesgo político y optar por un sesgo de eficiencia económica, recomendó Luis Bravo: «No debe asfixiar a los empresarios con más impuestos porque si ordeña demasiado a la vaca la acabará matando. Debe ordeñarla lo justo para que dé la mayor cantidad de leche posible, pero dejando que esté sana para que siga produciendo durante mucho tiempo».

Bravo consideró que este año, en plena crisis, la presión fiscal tiene que ser más «relajada» para que los empresarios familiares puedan recuperarse y puso como ejemplo las medidas que se están tomando en Italia.

También es necesaria mayor homogeneidad impositiva, reclamó Bárbara Mambrilla, ya que las competencias sobre los impuestos de sucesiones, donaciones y patrimonio están cedidas a las comunidades autónomas por lo que su tributación es muy distinta dependiendo de la comunidad autónoma en la que se abonan, lo que puede generar desigualdades y conflictos.

Separar el patrimonio

Otro de los problemas que se ha agudizado con la crisis es la tendencia de los empresarios familiares a mezclar su patrimonio empresarial con el personal, lo que a juicio de los expertos es un gran error.

«Ante este hecho es prácticamente imposible generar cortafuegos para blindarlos», apuntó Bravo. Por ello, añadió, «si se quiere ayudar a las empresas familiares, además de no machacarlas con elevados impuestos, hay que empezar a pensar en un estatuto de la empresa familiar que no sea estrictamente fiscal, sino civil».

Una forma de tener separados ambos patrimonios es mediante los unit linked, recomendó Ignacio Jiménez, ya que «están funcionando bien». Luis Bravo también apuesta por las sociedades holding y por los seguros de vida.

Adiós a las sicavs

El endurecimiento de los requisitos para poseer una sociedad de inversión de capital variable (sicav) es otra de las dificultades a las que se enfrentan los empresarios familiares en plena crisis, al ser vehículos de inversión muy utilizado por ellos.

..//..



**Fernando Martínez-Maillo Toribio**  
Doctor en Derecho  
UNED

## SUMARIO

- I. Antecedentes: la crisis económica de 2007.
  - II. El BCE frente a sus propios límites.
  - III. Hacia una política fiscal común.
  - IV. Conclusiones.
- Bibliografía

## RESUMEN

La crisis de origen financiero iniciada en 2007, el inacabado proceso de construcción de la Unión Económica y Monetaria, así como las deficiencias del Eurosistema puso de manifiesto las debilidades de la Unión Europea. El BCE frente al resto de bancos centrales del mundo, tuvo sus propias limitaciones que condicionaron su respuesta.

El compromiso de los gobiernos para mantener unas finanzas públicas saneadas, con mecanismos de respuesta en caso de incumplimiento, unido a una política monetaria común orientada a la estabilidad de precios residenciada en el BCE, parecían suficientes ante la inexistencia de instituciones comunes presupuestarias. Este modelo quebró en momentos de crisis, apareciendo la necesidad de avanzar en el proceso de construcción de una Unión Fiscal real.

## CONTENIDO

### I. ANTECEDENTES: LA CRISIS ECONÓMICA DE 2007

En este trabajo no se pretende hacer un estudio económico sobre la crisis económica iniciada en 2007, ni tampoco sobre las causas o sus evidentes consecuencias sobre la economía mundial y, en especial, sobre las economías europeas. Nuestro objetivo se limitará a tratar de analizar los mecanismos que en la actualidad tiene el BCE conforme a los Tratados para luchar contra ella, las deficiencias jurídicas de dichos instrumentos, y los pasos que se están dando o deben de darse para atajar de manera más eficaz futuras crisis similares.

Esta crisis iniciada en EEUU se convirtió en una crisis de la economía mundial, y en el caso de España, con características propias derivadas de la diversidad y particularidad de sus entidades financieras, así como de su excesiva exposición al sector inmobiliario, ha tenido unas duras consecuencias en términos económicos y sociales.

Una crisis que no tiene precedentes en cuanto a la virulencia y capacidad de contagio: lo que inicialmente parecía ser un fenómeno local, ligado a las exposiciones ante las denominadas hipotecas subprime en Estados Unidos, se ha transformado en la primera gran crisis del siglo XXI. Así se han expresado numerosos autores sobre las causas y las consecuencias de la crisis.

El inicio fue un problema financiero y en concreto de liquidez, ya que al producirse el impago en las llamadas hipotecas subprime, los bancos que habían tenido que acudir a los mercados interbancarios, obteniendo financiación a corto, pero prestándolo a largo plazo, tenían un problema de liquidez al tener activos a largo y pasivos a plazo más reducido.

«La evolución de esta crisis fue primero de liquidez, luego de solvencia y tras la caída de Lehman Brothers se transformó en una crisis de la economía real por falta de financiación para sus actividades».

El crecimiento económico previo a la crisis también generó buenos rendimientos en términos económicos en el marco del crecimiento y la creación de empleo, e incluso que el crecimiento económico fue un espejismo que llevó a las entidades financieras a infravalorar los riesgos que asumían en aras de no quedarse atrás en sus propios ratios de crecimiento:

..//..



Francisco García-Fresneda Gea  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad de Granada

## SUMARIO

- I. Concepto normativo de actividad económica en el IAE.
- II. La industria alimentaria y las Tarifas del IAE.
- III. La industria alimentaria y la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE.
- IV. Industria alimentaria y Justicia Tributaria en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Fundamentación Bibliográfica.

## RESUMEN

La presente investigación científica tiene por objeto el estudio de la industria alimentaria en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Parte, con el análisis del concepto normativo de actividad económica en el IAE. A continuación, estudia las Tarifas del IAE y la industria alimentaria, teniendo en cuenta diversos aspectos como: La Delegación Legislativa para la aprobación de las Tarifas del IAE; la estructura de las Tarifas del IAE; la clasificación de las actividades diferenciadas y la delimitación de su contenido; el cálculo de la Cuota de Tarifa, y el tratamiento, que de modo específico recibe la industria alimentaria en las Tarifas del IAE.

Posteriormente, comenta los aspectos de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, que afectan a la industria alimentaria, tales como: El régimen general de facultades de las actividades industriales; el lugar de realización de las actividades industriales; la simultaneidad en el ejercicio de actividades industriales diferenciadas, y las magnitudes indiciares que afectan a la industria alimentaria.

Por último, y para concluir estudia las relaciones entre industria alimentaria y justicia tributaria en el IAE, específicamente, lo relativo a la capacidad económica y la igualdad tributaria.

## CONTENIDO

### I. CONCEPTO NORMATIVO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN ELIAE

El Hecho Imponible de Impuesto sobre Actividades Económicas lo define el Artículo 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL):

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.

Siguiendo a RUBIO DE URQUÍA, la mera lectura de este concepto normativo nos traslada a la idea que, desde siempre ha tenido el contribuyente, acerca de las Licencias Fiscales, al considerarlas como auténticas autorizaciones administrativas para el ejercicio de las actividades económicas. Además, se pone de manifiesto el primitivismo, tosquedad e irracionalidad intrínseca que el IAE hereda de las anteriores Licencias Fiscales.

La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas tiene lugar, aunque no se lleve a cabo el ejercicio de la actividad en un local o establecimiento, quedando gravadas, de este modo, todas aquellas actividades que no se realizan en un local o establecimiento, como ocurre con el comercio ambulante o el que se lleva a cabo por correo o catálogo.

Sin embargo, el que la existencia o inexistencia de un local sea indiferente para la sujeción de una actividad al Impuesto sobre Actividades Económicas, no lo es para su cuantificación, ya que únicamente el titular de una actividad que la ejerza en un local o establecimiento, se le aplicará la magnitud indicaria superficial de los locales, además de la aplicación del coeficiente de situación.

También es irrelevante para la sujeción de una actividad económica al IAE, el que ésta se encuentre o no especificada en sus Tarifas. El Artículo 79.2 del TRLRHL, de 5 de marzo de 2004, establece que «el contenido de las actividades gravadas se definirá en las Tarifas del impuesto», entendiendo por «contenido de las actividades» el conjunto de operaciones o labores propias de cada una de ellas.

La función censal que debe desempeñar el IAE exige que las distintas actividades económicas (empresariales, profesionales y artísticas), estén debidamente especificadas en sus Tarifas.



Clemente Checa González  
Catedrático de Derecho financiero y tributario

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Las necesarias medidas que debieran tomarse en favor de la actividad turística en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- III. Derogación, o al menos suspensión temporal, de los impuestos autonómicos sobre estancias turísticas; y no implantación del Impuesto local sobre Estancias Turísticas auspiciado por la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local.
- IV. Deducciones fiscales como consecuencia de las donaciones realizadas en favor de las Entidades Locales para que éstas potencien el turismo.

Aplicación en España del sistema japonés furusato nōzei.

## RESUMEN

Para afrontar la aguda crisis económica que padece el sector turístico en España, es imprescindible establecer de manera inmediata una amplia serie de medidas fiscales que contribuyan a revitalizar a este importante sector, clave en el desarrollo económico y social.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La fuerte crisis económica surgida como consecuencia de la actual pandemia va a afectar a todos los sectores económicos, y entre ellos, uno de los más perjudicados va a ser, indudablemente, el turístico, lo cual presenta una especial gravedad para España, ya que como ha escrito TEJERIZO LOPEZ, es un hecho incontrovertible que el turismo tiene una enorme importancia en nuestro país, cualquiera que sea la perspectiva desde la que se examine (sociológica, política, económica, etc.), aportando al PIB la significativa cifra del 12,5%, y contribuyendo a la creación de empleo en un destacado porcentaje de la población activa, siendo destacable igualmente que el turismo como actividad económica transversal es capaz de generar, por su efecto multiplicador, notables beneficios en la renta económica de las comunidades locales, habiendo demostrado, a lo largo del tiempo, que es capaz de promover un desarrollo sostenible y potenciador de las economías locales.

Partiendo de ello, es evidente que ante situaciones que afectan a la seguridad y movilidad de las personas, con la limitación de desplazamientos desde el extranjero de turistas a España, se provocará un fuerte y muy acusado descenso de la actividad económica propiciada por el turismo, lo que tendrá una incidencia sumamente negativa, tanto económica como social, en nuestro país.

Y ante ello lo lógico y razonable para intentar paliar esta situación, y revertirla, es que se adopten medidas fiscales destinadas a exonerar, total o parcialmente, la carga tributaria que las empresas del sector turístico soportan, ya que, como bien apunta GARCÍA CALVENTE, un sistema tributario no puede ni debe permanecer ajeno a la crisis económica, siendo evidente, por ejemplo, que en épocas de recesión disminuye la capacidad económica de muchos contribuyentes, por lo que mantener los mismos criterios para su determinación, y las mismas normas tributarias, sin la conveniente y necesaria modificación, puede provocar importantes problemas.

Acorde con este objetivo, paso a exponer seguidamente algunas de esas medidas exoneratorias de gravamen que podrían introducirse en nuestro ordenamiento jurídico tributario, advirtiendo que por razón de la índole de este trabajo no aparecen contempladas más que un reducido elenco de ellas.

### II. LAS NECESARIAS MEDIDAS QUE DEBIERAN TOMARSE EN FAVOR DE LA ACTIVIDAD TURÍSTICA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Desde la publicación del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptaron medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, se ha publicado todo un incesante arsenal de Reales Decretos-leyes, sobre las más diversas cuestiones, incluidas las tributarias, y, en no pocas ocasiones, contradiciéndose parcialmente unos a otros; pero en ese maremágnus de normas la Hacienda local ha vuelto a ser de nuevo una de las grandes olvidadas.

..//..



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

## SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. Alcance de la Resolución del TEAC de 27 de marzo de 2012
3. La diferencia de criterio mantenida entre la Dirección General de Tributos y la Audiencia Nacional
4. El criterio establecido por la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2015

## RESUMEN

El presente trabajo analiza, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, la cuestión relativa a la pretendida aplicación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco a una serie de productos surgidos de un tiempo a esta parte (dentro de los cuales se sitúan los llamados cigarrillos electrónicos), cuya utilización no implica la combustión de una sustancia y la consiguiente expulsión del humo producido. Igualmente ha de entrar a valorarse el pretendido carácter medicinal del producto.

## CONTENIDO

### I. Consideraciones generales

Como es sabido la regulación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco se encuentra recogida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787) , reguladora de los Impuestos Especiales (LIE), así como en su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212) (RIE), modificado a través de los Reales Decretos 191/2010, de 26 de febrero (RCL 2010, 514) , 1074/2014, de 19 de diciembre (RCL 2014, 1678) y Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre (RCL 2017, 1567).

¿Cuál es el ámbito objetivo de este Impuesto Especial? En líneas generales su ámbito objetivo lo constituyen las labores del tabaco susceptibles de ser fumadas y dispuestas para ello, quedando en consecuencia excluido del mismo el tabaco en rama o sin elaborar, así como los desperdicios del tabaco. Estos últimos productos podrán no obstante ser empleados como materias primas en la fabricación de labores de tabaco, de modo que, una vez obtenidas dichas labores, pasarán a ser objeto de gravamen. En cambio, no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto el tabaco para mascar y el rapé. Ambas labores del tabaco tienen en común el hecho de que su consumo no supone en ningún caso la aspiración de humo.

Por tanto, y a tenor de lo dispuesto por el art. 56 de la LIE, tienen la consideración de labores del tabaco a los efectos del impuesto: los cigarros y cigarritos; los cigarrillos; la picadura para liar; y los demás tabacos para fumar.

Al igual que sucede en relación con otros Impuestos Especiales la Ley 38/1992, a través de su art. 59, reproduce un conjunto de conceptos y definiciones establecidos en su día por la Directiva 95/59/CE, de 27 de noviembre (LCEur 1995, 3192) , relativa a los Impuestos distintos de los aquellos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco [la cual, como es sabido, fue derogada por el art. 21 de la Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio (LCEur 2011, 1042) , relativa a la estructura y los tipos del Impuesto Especial que grava las labores del tabaco] que deben ser tomados en consideración. Por ejemplo, tienen la consideración de cigarros (cuando su peso por unidad excede de 3 gramos) o de cigarritos (en el supuesto de que su peso por unidad no excediese de 3 gramos), y siempre que sean susceptibles de ser fumados tal y como se presentan: los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural; los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural; los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior del color natural de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla (en el caso de los puros con boquilla), así como de una subcapa, ambas de tabaco reconstituido<sup>1</sup>; y los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2'3 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

Igualmente tienen la consideración de cigarros o cigarritos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco, siempre y cuando respondan a los restantes criterios anteriormente indicados y en tanto en cuanto tales productos vayan provistos de alguna capa de tabaco natural o de tabaco reconstituido.



Jesús Félix García de Pablos  
Doctor en Derecho

## SUMARIO

1. Introducción
2. Normativa europea
3. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
4. El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos
5. Conclusiones

## RESUMEN

Los tributos medioambientales son aquellos gravámenes destinados a mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos, facilitando un uso eficiente de esos propios recursos. Unos objetivos que se compaginan con el fomento de la economía circular, es decir un modelo económico basado en la reducción del consumo y el desperdicio de energía, agua y materias primas. Un modelo que propugna la existencia de ciclos cerrados de producción y consumo que conserven los recursos naturales del planeta y contribuyan a un desarrollo sostenible, al mismo tiempo que promueve el reciclaje. En este sentido, está prevista la creación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y del Impuesto sobre residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, unos tributos que deberían promover la reutilización y el reciclaje de productos.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El nuevo Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos gravará los residuos producidos, cuya opción elegida para su tratamiento sea el depósito en vertederos o la incineración. Es decir, cuando el responsable de la gestión del residuo no ha optado por su reciclaje.

El 2 de diciembre de 2015, la Comisión Europea aprobó la Comunicación, Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular<sup>1</sup>, junto con un plan de acción para contribuir a acelerar la transición de Europa hacia una economía circular, impulsar la competitividad mundial, promover el crecimiento económico sostenible y generar nuevos puestos de trabajo. Un plan de acción que establece 54 medidas para "cerrar el círculo" del ciclo de vida de los productos: de la producción y el consumo a la gestión de residuos y el mercado de materias primas secundarias. También determina cinco sectores prioritarios para acelerar la transición a lo largo de sus cadenas de valor (plásticos, residuos alimentarios, materias primas críticas, construcción y demolición, biomasa y biomateriales). Al mismo tiempo que hace gran hincapié en el establecimiento de cimientos sólidos sobre los que puedan prosperar las inversiones y la innovación. Un plan de acción que también promueve una estrecha cooperación con los Estados miembros, las regiones y los municipios, las empresas, los organismos de investigación, los ciudadanos y otras partes interesadas que participan en la economía circular.

La economía circular es un modelo económico basado en el principio de "cerrar el ciclo de vida" de los recursos, de manera que se produzcan bienes y servicios necesarios y al mismo tiempo que se reduzca el consumo y el desperdicio de energía, agua y materias primas. Un modelo que propugna la existencia de ciclos cerrados de producción y consumo, y que conserven los recursos naturales del planeta y contribuyan a un desarrollo sostenible.

Un modelo de economía que imita a la naturaleza, donde por ejemplo las plantas extraen los materiales del suelo, crecen, alimentan a los animales, mueren y sus nutrientes fertilizan el suelo, ayudando a generar un nuevo ciclo. Mientras que, en la actual economía en los países más desarrollados se basa en la obtención de materias primas del medio natural y su utilización para la producción de bienes que se usan y se desechan con rapidez. Una cultura de "usar y tirar" que nos propone el modelo económico actual y que resulta insostenible, por lo que ha de ser sustituido por un nuevo modelo, en el que participe el sistema de economía circular, basado en la recuperación de materiales para su devolución al sistema productivo.

Los beneficios sociales, ambientales y económicos de la economía circular son inmensos, donde los recursos naturales (energía, agua y materias primas) se utilizan repetidamente, conservándose dentro de la economía local el mayor tiempo posible. La extracción de materias se reduce y, con ella el impacto ambiental en los países de origen de los recursos naturales. Mientras que las actividades relacionadas con el reciclaje de productos se incrementan, con el resultado de la introducción de flujos cerrados de producción, consumo y (re) producción, con un aumento de valor del producto interior bruto de un país y una reducción de la huella ecológica (local y global).

## Algunas consideraciones prácticas sobre los arrendamientos de locales en el IVA: impagos, condonaciones y otras vicisitudes de los contratos

A17



Quincena fiscal, N° 11, 2021

Teodoro Arnáiz Arnáiz  
Inspector de Hacienda del Estado

### SUMARIO

1. Introducción
2. Aspectos esenciales del arrendamiento
3. El impago de las cuotas de arrendamiento
  1. Efectos
  2. La recuperación de las cuotas impagadas
4. La suspensión, moratoria, condonación y otras vicisitudes del contrato de arrendamiento
  1. Periodos de carencia
  2. Moratoria en el pago
  3. Condonación de rentas
  4. Reducción de la renta
  5. Suspensión del contrato
5. Conclusiones

### CONTENIDO

#### I. Introducción

Los arrendamiento de locales (oficinas, locales comerciales, naves industriales,...) son una de las operaciones más habituales realizadas por multitud de empresarios o profesionales, de todos los sectores, para el desarrollo de su actividad. En los últimos tiempos, este tipo de contratos, sobre todo en determinados sectores, se ha visto afectado directa o indirectamente por la crisis económica, y más concretamente por las medidas adoptadas para contener la crisis sanitaria (covid-19), consistentes en limitaciones de movilidad y cierre de negocios.

Las consecuencias de dicha crisis y la forma en que han afectado a estos contratos varían en cada caso, atendiendo a las condiciones pactadas y circunstancias concretas. En todo caso y por lo general, han dado lugar a impagos, moratorias, condonaciones y rebajas de cuotas, suspensiones de contrato, etc., por lo que se ha creado cierta confusión sobre la incidencia de las mismas en el ámbito de la fiscalidad.

Partiendo de lo anterior, en estas notas queremos comentar y referirnos a la incidencia de dichas consecuencias en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), con ánimo de clarificar las mismas desde un punto de vista práctico y a luz de los criterios administrativos, especialmente de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT); por este motivo y dada su amplitud, obviaremos la variada casuística y aspectos procedimentales que estos contratos plantean, además del consiguiente debate teórico a que pudiera dar lugar.

Para nuestro comentario vamos a referirnos primero a los aspectos esenciales del arrendamiento, para luego referirnos a los impagos y posteriormente a otras vicisitudes de los contratos (moratorias, carencias,...), finalizando con unas conclusiones.

#### II. Aspectos esenciales del arrendamiento

A efectos fiscales y como pautas generales, los contratos de arrendamiento están sujetos al IVA por ser realizadas por el arrendador como empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad; estando a su vez no exento por no destinarse a su uso como vivienda, según deriva del art. 20.Uno.23.<sup>º</sup> LIVA . Esta sujeción y no exención, determina el devengo de las cuotas de IVA y la obligación de repercusión por el arrendador, así como su consignación y autoliquidación periódica en el Impuesto. Por su parte, esas mismas cuotas repercutidas, serán cuotas de IVA soportado y generalmente deducibles por el arrendatario.

A partir de esta premisa, vamos a referirnos brevemente a los elementos esenciales que configuran estas operaciones en el IVA, como paso previo y necesario al análisis de las diferentes consecuencias derivadas del impago condonación y otras modificaciones de los contratos:

La condición de empresario del arrendador. Con carácter general y como establece el art. 5.Uno.c) LIVA , los arrendadores, ya sean personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica, tienen la consideración de empresario por realizar tal actividad, al suponer la explotación de un bien con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo.

..//..



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

**CONTENIDO**

A lo largo de estos últimos tiempos se han venido desarrollando, dentro del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), procedimientos de comprobación limitada de los que se derivaban propuestas de liquidación a través de las cuales se denegaba a diversos contribuyentes la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos netos positivos de capital inmobiliario prevista en la normativa reguladora del citado Impuesto tratándose de rendimientos procedentes de un alquiler de vivienda.

Dicha denegación se ha fundamentado en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) 6326/2017, de 2 de marzo (JT 2017, 692) , dictada en recurso extraordinario para unificación de criterio, en virtud de la cual la reducción regulada en el art. 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123) , reguladora del Impuesto (LIRPF) sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos. Se estima así, adoptando una interpretación que va más allá de lo dispuesto literalmente por el citado precepto, que cuando el citado art. 23.2 de la LIRPF habla de rendimientos declarados por el contribuyente se está refiriendo a rendimientos consignados por éste en su declaración de manera que, una vez iniciado el procedimiento de comprobación (ya sea de gestión o inspección) los datos que pueda proporcionar el contribuyente en el curso del mismo (voluntariamente o a requerimiento de la Administración) quedan fuera ya del ámbito de lo que se entiende por declaración como mecanismo de inicio de la gestión tributaria.

Como es sabido el citado art. 23.2 de la Ley 35/2006 dispone que "Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente". Nada se señala en el citado precepto acerca de que no pueda aplicarse dicha reducción cuando los referidos rendimientos resultan modificados como consecuencia de cualquiera de los procedimientos tributarios de comprobación previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (caso, por ejemplo, de un procedimiento de comprobación limitada). Se adopta así una interpretación que va mucho más allá de lo dispuesto en la Ley, impidiéndose la aplicación de un beneficio fiscal al que se tiene pleno derecho, con la consiguiente vulneración del principio de legalidad ( art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y, por ende, del principio constitucional de reserva de ley. Como es sabido los beneficios fiscales han de aplicarse atendiendo única y exclusivamente a lo dispuesto en la ley, y no atendiendo a interpretaciones restrictivas de lo establecido en una norma legal efectuadas por la Administración tributaria.

Adviértase además que este criterio interpretativo adoptado por la Administración se proyecta incluso sobre autoliquidaciones del Impuesto en las que los rendimientos íntegros del capital inmobiliario han sido declarados en todo momento. No han sido ocultados. Y, por supuesto, se ha presentado la correspondiente autoliquidación del IRPF dentro del período voluntario de pago, recogiendo en la misma dichos rendimientos íntegros que, en consecuencia, han sido declarados. Nos estamos refiriendo concretamente a supuestos en los que de la comprobación limitada iniciada se desprende únicamente una modificación del importe de los gastos deducibles respecto de los ingresos íntegros del capital inmobiliario consignados en la declaración. No concurre en consecuencia una radical ausencia de declaración de rendimientos, sino un mero desajuste en relación con la valoración y cómputo de gastos deducibles. Los rendimientos íntegros son declarados por el contribuyente en la autoliquidación del Impuesto, no habiendo sido descubiertos por la Administración. Ha existido declaración de los rendimientos previa al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en los que se pongan de manifiesto los mismos. Y, a pesar de ello, se procede por parte de la Administración a la eliminación de la reducción normativamente prevista.

En suma, estamos hablando de supuestos en los que lo que se discute es el simple carácter deducible de unos gastos. Los rendimientos íntegros declarados por el contribuyente siguen siendo los mismos que los incluidos inicialmente en la autoliquidación. Tal y como el propio TEAC señaló en su Resolución de 2 de marzo de 2017 (posterior a la Resolución de 2 de marzo de 2016 anteriormente citada) la normativa aplicable alude a "rendimientos declarados por el contribuyente", exigiéndose a tal efecto una conducta activa por parte de aquel consistente en "declarar", la cual se produce desde un primer momento al presentar la autoliquidación.

Desde nuestro punto de vista parece claro que la intención del legislador al redactar el art. 23.2 de la LIRPF fue que la reducción prevista en el citado precepto solo se aplique a los rendimientos declarados sin que la cuantía de ésta se incremente al resultar un rendimiento del capital inmobiliario superior por incremento de los ingresos del arrendamiento tras el procedimiento de comprobación. Y, del mismo modo, si se hubiese consignado un rendimiento negativo, no procedería ninguna reducción si como consecuencia del procedimiento de comprobación, resultase un rendimiento positivo del capital inmobiliario.

A priori, de acuerdo con la interpretación adoptada por la Administración bastaría con que se modificara en una mínima cantidad un gasto deducible de los rendimientos de capital inmobiliario para que la Administración eliminara la aplicación de reducción legal del 60% sobre la totalidad del rendimiento neto, aduciendo que ya no estamos ante los rendimientos declarados, sino ante rendimientos comprobados.



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

## SUMARIO

- I. El procedimiento de infracción promovido por la Comisión Europea
- II. La pretensión de la Administración tributaria de suavizar su criterio a través de la Resolución de la DGT de 6 de junio de 2017 y su proyección en la doctrina administrativa elaborada por el TEAC
- III. Análisis de la evolución experimentada por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia
- IV. Alcance de los Autos del TS de 2 de julio de 2020 y de la SAN de 21 de septiembre de 2020
- V. El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE mediante Auto del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020

## RESUMEN

El presente trabajo analiza el progresivo deterioro sufrido por la llamada declaración de bienes y derechos en el extranjero a raíz del Dictamen motivado remitido en su día por la Comisión Europea al Estado español a través del cual solicitaba la modificación de la normativa aplicable. Dicho deterioro se ha visto refrendado por diversos pronunciamientos de nuestros tribunales de justicia que, de momento, han conducido a suavizar la postura de la Administración tributaria de cara a la aplicación de la citada regulación.

## CONTENIDO

### I.- El procedimiento de infracción promovido por la Comisión Europea

Como seguramente se recordará con fecha 19 de febrero de 2015 los servicios de la Comisión Europea acordaron iniciar la instrucción de un procedimiento de infracción contra el Reino de España relativo al régimen sancionador aplicable a la declaración de bienes y derechos en el extranjero (susceptible de resultar desproporcionado) así como al tratamiento de los activos como ganancias no justificadas y a la imposición de la consiguiente sanción del 150% a pesar de que el contribuyente pudiera acreditar que fueron adquiridos en un ejercicio prescrito.

Y ello en tanto en cuanto se estimó que la normativa española podía infringir el Derecho Comunitario en lo que se refiere a los activos situados en el territorio de la Unión Europea (UE) y del Espacio Económico Europeo (EEE) que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información ya que, en estos casos, no se justifica un mayor plazo de prescripción.

La Comisión Europea acordó la apertura de un procedimiento de infracción al Reino de España en relación con la declaración informativa y sus efectos al apreciar la existencia de un tratamiento discriminatorio incompatible con el ordenamiento comunitario, al disponerse dos consecuencias sumamente gravosas exclusivamente cuando concurren elementos patrimoniales ocultos situados en el extranjero como son las relativas a la imprescriptibilidad de las rentas y a las sanciones desproporcionadas susceptibles de imposición (150% de la cuota más sanciones por infracciones formales que, sumadas a la cuota tributaria, superan ampliamente el importe aflorado, provocando así un claro efecto confiscatorio).

Con posterioridad, y a través de Comunicación de 19 de noviembre de 2015 (ref. (RCL 1957\843) 2014/4330) la Comisión procedería a abrir expediente al Estado español al estimar que la obligatoriedad de declarar bienes en el extranjero a través de la presentación del Modelo 720 y, en particular, su régimen sancionador, infringía el Derecho Comunitario, dado su carácter desproporcionado.

A tal efecto se emplazaba al Estado español a modificar la legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales en relación con el régimen sancionador aplicable y la imputación como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes y derechos no declarados sin posibilidad alguna de alegar la prescripción.

Si bien desde la Comisión se reconocía la facultad del Estado español para reclamar dicha información, afirmando además que la misma se hallaba basada en criterios objetivos<sup>3</sup>, el citado organismo recelaba del duro régimen sancionador y de la imprescriptibilidad contemplada en la legislación interna española.

En efecto, a juicio de la Comisión podrían estar vulnerándose dos derechos de la UE como son los relativos al derecho a la seguridad jurídica (al introducirse una especie de criterio de imprescriptibilidad) y la posible desproporción del régimen sancionador para el objetivo perseguido. De acuerdo con el criterio expuesto por la Comisión en su Comunicación sólo justificaba el establecimiento de un mayor plazo de prescripción para la lucha contra el fraude fiscal el respeto al principio de proporcionalidad y el hecho de que la Administración Tributaria española adoleciese de otros indicios acreditativos de la existencia de los bienes en el extranjero.



**Miguel Ángel Sánchez Huete**  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Barcelona

## SUMARIO

1. El interés en la prevención del riesgo fiscal
2. La planificación fiscal agresiva como cláusula de corrección
  1. La recomendación europea sobre la planificación fiscal agresiva
  2. La directiva 2016/1164 sobre planificación fiscal falseada
3. La información fiscal como prevención
  1. La obligación de información de los terceros intermediarios
  2. La protección al denunciante
4. Las jurisdicciones no cooperativas
5. Consideraciones finales

## RESUMEN

La salida de Reino Unido de la Unión Europea ha puesto de relieve, a tenor de los textos suscritos, la necesidad de preservar los estándares europeos en materia de prevención de riesgo fiscal. Las cláusulas normativas antielusión, la información con función disuasoria, o la calificación y régimen a las jurisdicciones consideradas como no cooperativas, son algunas de sus instituciones más representativas. La finalidad del presente artículo es poner de relieve tales instituciones y su lógica común, tanto desde una perspectiva interna que contemple un sistema coherente como desde la perspectiva externa para establecer su necesidad y exigencia con terceros Estados.

## CONTENIDO

### I. El interés en la prevención del riesgo fiscal

En este momento se tramita una más de las numerosas leyes de prevención y represión del fraude en el ordenamiento español y persisten no pocas dudas sobre las medidas a adoptar y por su coherencia. También, y con motivo del Brexit, la salida de Reino Unido de la Unión Europea (UE), se plantean las medidas y riesgos fiscales que la economía de la Unión puede asumir. De ahí que resulte oportuno reflexionar sobre el sistema de prevención del fraude por riesgo fiscal de la UE y su interrelación con el nacional, en nuestro caso el español. Dicha perspectiva permite plantear no pocos interrogantes y dimensionar la perspectiva normativa que de manera un tanto silente, pues carece de un régimen específico con tal designación, o de un procedimiento ad hoc, viene llevándose a cabo.

La segunda, por la existencia de una serie de jurisdicciones dependientes de Reino Unido generadoras de riesgo fiscal. Reino Unido, junto con diversos territorios dependientes –de ultramar y dependencias de la Corona– conforma la denominada “telaraña del Reino Unido”. Afirma TAX JUSTICE NETWORK que los territorios de ultramar y las dependencias de la Corona suelen servir como jurisdicciones satélites o nodos en una red mundial para promover la transferencia de beneficios y los flujos financieros ilícitos. En tal contexto Reino Unido dispone de plenos poderes para imponer la elaboración de leyes en estos territorios de ultramar y dependencias de la Corona. El índice de paraísos fiscales corporativos 2019 de la Red para la Justicia Fiscal, estimó que la telaraña del Reino Unido es responsable de más de un tercio de los riesgos de abuso fiscal corporativo del mundo.

Tal estado de cosas lleva, de un lado, a interrogarse sobre las medidas que ha de exigir la UE al antiguo socio para prevenir las conductas que integran un riesgo fiscal asociando dicha problemática, en no pocas ocasiones, a una cuestión de competencia mercantil o ventaja empresarial. Pero, de otro lado y correlativamente, cabe cuestionarse la existencia de un régimen europeo encargado de prevenir dicho riesgo. En tal sentido algunos acuerdos llevados a cabo con motivo del Brexit ya ponen de relieve la preocupación por el riesgo fiscal, así en el Acuerdo de Comercio y Cooperación suscrito entre la Unión Europea y Reino Unido el 31-12-2020 y el Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de intereses financieros entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar de 4 de marzo de 2019, publicado el 13 de marzo de 2021.

Con el Acuerdo de Comercio y Cooperación se institucionalizan determinados mecanismos para la resolución de controversias en el ámbito de la competencia y riesgo fiscal. Este es un documento complejo en el que precisamente uno de sus objetivos es evitar la existencia de competencia desleal a través de rebajar estándares normativos.

..//..



**Xavier Dorado Ferrer**  
**Profesor de Derecho**  
**ESERP Business & Law School**

## **SUMARIO**

1. Uso de las técnicas de cruce de datos masivos en los procedimientos tributarios. Ejemplos a modo introductorio
2. Origen y legitimación del uso de bases de datos no estructuradas en el ámbito de la Administración Tributaria
3. ¿Opera el derecho a la intimidad en el contexto de las redes sociales y los metadatos?
4. La colisión entre el derecho a la intimidad y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos
5. Conclusiones
6. Referencias bibliográficas

## **RESUMEN**

La Agencia Estatal de Administración Tributaria está realizando inversiones económicas en programas informáticos para trabajar con datos masivos y no estructurados, provocando un cambio de estrategia en algunos procedimientos tributarios, en especial los de gestión, inspección y sanción de los tributos. Abordamos algunos ejemplos paradigmáticos expuestos por la propia AEAT en informes recientes y contratos públicos tendentes a la financiación de nuevas herramientas tecnológicas vinculadas al análisis de macrodatos. De este modo, el presente artículo analiza si estas técnicas pueden conllevar un aumento de casos de colisión entre el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos y el derecho fundamental a la intimidad. En concreto, se estudia si existe un riesgo de emergencia de procesos en los que los datos con trascendencia tributaria revelen información perteneciente a la esfera de la privacidad, acudiendo a la jurisprudencia nacional y europea para tratar de dilucidar qué tipo de respuesta jurídica podría ofrecerse ante este fenómeno. De forma más específica, se estudia el caso de los contenidos publicados en redes sociales, como pertenecientes a las bases de datos no estructuradas, así como los metadatos, y que han sido objeto de investigación en algunos procedimientos sancionadores conocidos por la opinión pública. También se hace hincapié en determinadas lagunas legales que deberían ser subsanadas con propuestas de lege ferenda encaminadas a reforzar la seguridad jurídica, sustrayendo a los órganos directores la discrecionalidad para realizar interpretaciones expansivas de sus potestades públicas.

## **CONTENIDO**

### **I. Uso de las técnicas de cruce de datos masivos en los procedimientos tributarios. Ejemplos a modo introductorio**

¿Opera la Agencia Tributaria con Big Data? De un tiempo a esta parte, la doctrina ha respondido afirmativamente a esta cuestión, señalando el impacto que las nuevas técnicas de procesamiento y cruce de datos a gran escala está teniendo sobre algunos procedimientos tributarios. La propia Agencia Tributaria (en adelante, AEAT) no esconde este hecho, como se mostrará a continuación a través de varios informes y contratos públicos de licitación de programas informáticos.

Antes de exponer algunos casos a modo de ejemplo, hemos de tener presente que, si consideramos que los macrodatos también pueden manifestarse en bases estructuradas de información, el uso de estos por parte de la AEAT no sería un fenómeno nuevo, pues como bien ha indicado recientemente la doctrina<sup>1</sup>, las fuertes obligaciones de suministro de la información contempladas en el art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) conllevaron la disponibilidad de ingentes bases de datos con carácter previo a la irrupción de Internet.

Hechas estas consideraciones, cabe señalar que la nota característica que define este aumento de disponibilidad de información por parte de la AEAT consiste en que, actualmente, se debería hablar de Big Data en el sentido que engloba no solo las bases de datos relacionales o estructuradas, sino las semiestructuradas o no estructuradas, como por ejemplo las que se obtienen de la economía digital y las redes sociales.

Los contenidos extraídos de estas fuentes, por su propia naturaleza audiovisual, así como los metadatos asociados a ellos, escapan fuera de la lógica de almacenamiento clásico mediante tablas y relaciones entre tablas. Este cambio en el procesamiento de datos requiere una apuesta por un software capaz de dar sentido a toda la información disponible en la red y que no siempre se deja procesar, leer e interpretar mediante las metodologías de la estadística.



**Eduardo Sanz Gadea**  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

## SUMARIO

1. Antecedentes
2. Descripción y clasificación de las asimetrías híbridas
3. Definiciones y conceptos relativos a los efectos, medios y circunstancias o condiciones
4. El mandato
5. Excepciones a la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas
6. Modificación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros
7. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y la Directiva antiabuso
8. Gestión de las asimetrías híbridas
9. Reflexión final

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

En un número anterior de esta revista (núm. 415 –octubre 2017–) se publicó el artículo «La Directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas», relativo a la Directiva (UE) 2017/952 o Directiva antihíbridos, por la que se modificó la Directiva (UE) 2016/1164 o Directiva antiabuso, en lo concerniente a las denominadas asimetrías híbridas. Tomando como referencia ese trabajo, la presente colaboración analiza la transposición efectuada por el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, al tiempo que propone ciertas observaciones respecto de su idoneidad para alcanzar la finalidad de evitar el desplazamiento de beneficios entre jurisdicciones fiscales.

## CONTENIDO

### 1. Antecedentes

De entre las normas antiabuso contenidas en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Directiva 2016/1164 o Directiva antiabuso), la concerniente a las denominadas asimetrías híbridas es la más joven. En efecto, las asimetrías híbridas han cobrado popularidad en el campo fiscal a partir de la primera década del presente siglo, hallándose su descripción más completa en el informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (OECD, 2015, y López Ribas, 2014), posteriormente complementado con el informe sobre asimetrías híbridas mediante establecimiento permanente (OECD, 2017).

La Directiva 2016/1164 reguló las asimetrías híbridas, inicialmente, en sus artículos 2.9 y 9. El 25 de octubre de 2016, se publicaba una propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modificaba la Directiva (UE) 2016/1164, en lo que se refería a las asimetrías híbridas con terceros países. Esta propuesta daba cumplimiento a una petición del Consejo, formulada en el contexto de la aprobación del texto transaccional de la Directiva antiabuso, y de ahí su rápida tramitación y aprobación, culminada en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (Directiva 2017/952 o Directiva antihíbridos).

El artículo 2.1 de la Directiva 2017/952, o Directiva antihíbridos, fijó la fecha límite para su transposición en el 31 de diciembre de 2019, de manera tal que sus mandatos pudieran ser aplicables a partir del 1 de enero de 2020, excepto en relación con las asimetrías híbridas invertidas del artículo 9 bis, para las cuales las fechas respectivas son el 31 de diciembre de 2021 y el 1 de enero de 2022.

España ha efectuado la transposición mediante 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 –BOE de 10 de marzo de 2021– (Real Decreto-Ley 4/2021), cuya disposición final cuarta establece que:

...//..



**Juan Martín Queralt**  
**Derecho Financiero y Tributario**  
**Abogado**

## CONTENIDO

Cuando hablamos de las sanciones tributarias nos sumergimos en un mundo por hacer. Un mundo tan por hacer que muchos se dan por satisfechos con cuatro lugares comunes que en su día supusieron un indudable avance, pero que hoy nos parecen, a mí al menos me lo parecen, referencias marchitas, recuerdos de un tiempo que parecía abrir nuevos caminos y que, con el paso de los años, se han convertido en testimonios de una frustración cuya evidencia es incuestionable. Se sigue hablando de la gran conquista que supone la autonomía del procedimiento sancionador frente al procedimiento de liquidación, de la relevancia del trámite de audiencia, se pone el acento en la necesidad de que sea la Administración la que deba correr con la carga de la prueba, se reitera hasta la saciedad la necesidad de que en el procedimiento sancionador la motivación debe ser especialmente convincente, puesto que su ausencia conlleva la vulneración del 24.2) de la Constitución,...

Se puede seguir en esa línea. En definitiva, cada uno es libre de seguir el camino que quiera. Y si lo que se quiere es seguir acunándose en las sábanas del 98, cuando se aprobó la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, pues muy bien. Cada uno se acuesta dónde quiere.

Es lo cierto, sin embargo, que han pasado más de 23 años desde aquel 26 de febrero en que se aprobó la referida Ley. Lo que entonces supuso un decidido avance —la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LA LEY 3279/1992)—, hoy ha pasado a formar parte de un cuerpo normativo que nadie pone en duda.

Hoy nos parece normal lo que hasta entonces no lo era: el derecho del contribuyente a percibir intereses de demora cuando tiene derecho a la devolución de un ingreso; el derecho al rembolsito del coste de los avales por el afianzamiento de las deudas tributarias —todas, no sólo las correspondientes a pretendidas sanciones—; la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no causaran estado en vía administrativa,...

Ahora bien, como se señalaba en la Exposición de Motivos de la propia Ley 1/1998, la Ley tenía también un indudable «carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario». Y es precisamente en ese punto, en el olvido de ese carácter programático, donde las carencias se han puesto de manifiesto con singular crudeza. Sobre todo porque se han producido dos circunstancias muy relevantes: a) la manifiesta primacía del Poder Ejecutivo en la ordenación de la Hacienda Pública y b) las acuciantes necesidades financieras que han ampliado muy sensiblemente el ámbito material de aplicación de las sanciones tributarias, extendiendo su radio de acción a actuaciones que poco o nada tienen que ver con infracciones y sanciones.

La manifiesta primacía del Poder Ejecutivo en la ordenación de la Hacienda Pública es incuestionable. A ello ha contribuido, en muy buena medida, un confinamiento del Poder Legislativo que, al igual que los ciudadanos que luchan contra el Covid, ha venido guardando una larga e injustificada cuarentena que ha provocado que el Poder Ejecutivo, solícito y atento siempre al interés general, haya acudido en su auxilio, viniera o no a cuenta. En ese escenario se nos ha procurado también contemplar circunstancias tan excepcionales en un Estado de Derecho como que, por parte de Asociaciones Profesionales de funcionarios públicos se haya demandado la dependencia de la Policía Judicial de la AEAT —es una nimiedad que el art. 126 CE (LA LEY 2500/1978) disponga que «La Policía Judicial depende de los Jueces, de los Tribunales y del Ministerio Fiscal...»—; que esas mismas Asociaciones hayan criticado abiertamente Sentencias del Tribunal Supremo que no han gozado de su favor o que se reclame abiertamente cambios legislativos que favorezcan la financiación con fondos públicos de colaboradores encubiertos, o que se reduzca el ámbito de la intervención judicial en el acceso a domicilios propiciando así los efectos del factor sorpresa... Estamos ante los pilares sobre los que se asienta el Derecho. En unos casos se trata de la probatio, ese elemento esencial del Derecho —ex facto oritur ius— que sólo puede estar bajo la égida de los Tribunales de Justicia y en estricta dependencia de lo que Xiol ha calificado con propiedad como «paradigma constitucional»: respeto a las garantías del proceso exigidas por los derechos y libertades fundamentales del obligado tributario; respeto a los principios del proceso y toma en consideración de un mandato legislativo con frecuencia olvidado: en toda clase de procesos tienen carácter supletorio las normas procesales contenidas en la Ley rituaria civil (art. 4 LECiv (LA LEY 58/2000)).

Cuando todo ello está sucediendo todos los días, no se repara en el fortalecimiento de incoherencias hoy muy vivas. Por ejemplo, se cuestiona la admisibilidad de la prueba pericial de parte en procesos penales por delito fiscal en tanto se pone de relieve una manifiesta tibieza ante lo que debiera ser una actitud de claro rechazo a la presencia como perito —no como testigo— del Inspector de Hacienda que ha actuado en la vía administrativa. Posición que va cambiando gracias a la meritaria labor que se está llevando a cabo por los Tribunales de los distintos órdenes territoriales.

..//..



**José Monzó Blasco**  
**Abogado**  
**Socio del departamento tributario de J&A Garrigues, SLP**

## SUMARIO

- I. PREÁMBULO
- II. MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO
- III. CUESTIONES QUE AFECTAN A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS. SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 11 DE DICIEMBRE DE 2020 (RECURSO 439/2017)
- IV. MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA
- V. INCONSTITUCIONALIDAD DEL RDL 2/2016 SOBRE PAGOS FRACCIONADOS Y POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DEL RDL 3/2016 SOBRE REVERSIÓN OBLIGATORIA DE LOS DETERIOROS DE CARTERA DEDUCIBLES ANTERIORES A 2013

## RESUMEN

Como cada año, antes de que se inicie su período de declaración conviene hacer un repaso de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio finalizado, para la mayor parte de las sociedades, el 31 de diciembre anterior. Este año no hay novedades sustanciales, sino continuidad de las implantadas en ejercicios anteriores. En todo caso, como viene sucediendo en los últimos años, fruto de la no resuelta conflictividad de nuestro sistema tributario, se han producido también algunos pronunciamientos judiciales y administrativos que deben tomarse en consideración a la hora de declarar el Impuesto sobre Sociedades.

## CONTENIDO

### I. PREÁMBULO

Con el avance del año 2021 se aproxima el inicio del período voluntario de declaración del Impuesto sobre Sociedades que, hasta el próximo 25 de julio, presentarán las empresas cuyo ejercicio coincide con el año natural 2020, y lo hace aún rodeado de circunstancias excepcionales motivadas por la crisis sanitaria y económica. Y, como cada año, pese a las circunstancias, llega el momento de hacer repaso, a modo de recordatorio, de las principales modificaciones que afectan a la declaración.

Son escasas las novedades normativas que afectan a la declaración de 2020 (alguna más afectará en 2021), salvo alguna medida puntual vinculada a la situación generada por la crisis económica derivada de la crisis sanitaria.

Por un lado, tras varios años, sigue aplazada la anunciada reforma fiscal que afectará a éste y otros impuestos, y, por otro lado, se mantienen los efectos de la práctica totalidad de las modificaciones introducidas en los últimos años, con las revisiones derivadas de los pronunciamientos judiciales sobre los Reales Decretos 2/2016 y 3/2016, que introducían modificaciones en la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

También como cada año, se han publicado decisiones administrativas y judiciales de calado que afectan al cálculo del Impuesto sobre cuestiones controvertidas, de interés general por cuanto afectan a multitud de contribuyentes y a elementos nucleares del tributo.

En cuanto a la parte más práctica de la declaración (plazo), se vuelve a la normalidad en cuanto al inicio del plazo de que disponen las empresas para presentar las cuentas anuales del ejercicio y desaparece el atípico segundo plazo de presentación de la declaración del Impuesto que existió en 2020.

Como es habitual, este comentario no pretende abordar el análisis técnico, ni las controversias que pueden suscitar los cambios y pronunciamientos que se tratan, sino identificarlos para su consideración por aquéllos que se encuentren ahora en pleno proceso de preparación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020.

### II. MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

2.1. Libertad de amortización establecida por el Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica

La disposición final cuarta del Real Decreto-ley 23/2020 introduce la posibilidad de amortizar libremente las inversiones realizadas en 2020 en elementos nuevos del inmovilizado material (excepto inmuebles) que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción. La cuantía máxima de la inversión que se podrá beneficiar de este régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

..//..



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

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REPERCUSIONES DEL PLAN EN LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL
- III. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

## RESUMEN

Primera aproximación a las propuestas y modificaciones del Gobierno de España, incluidas en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, enviado a la Unión Europea, relacionado con la obtención de los Fondos europeos de recuperación tras la Covid-19. Repercusiones en cuanto a la imposición patrimonial.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El Gobierno español ha enviado por fin a la Unión Europea (UE) el plan que debiera permitir a España acceder a una fase de recuperación de los negativos efectos de la pandemia del Covid-19 (Resolución de 29 de abril de 2021, de la Subsecretaría, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021, por el que aprueba el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia), cuyo esquema se desarrolla en 10 apartados, denominados «palancas», de las cuales, la última se ocupa de los aspectos financieros —gastos e ingresos—, que financien los demás extremos de la recuperación socio-económica.

En el Plan se considera respecto a esta materia que es necesaria para alcanzar los objetivos generales del mismo, «avanzar en la sostenibilidad de las finanzas públicas, con un sistema fiscal para el siglo XXI, querefuerce los ingresos públicos y la progresividad, reduzca la economía sumergida y el fraude,adecúe las figuras impositivas a la realidad actual, haga frente al riesgo financiero asociado al cambio climático e impulse la fiscalidad verde,garantice la sostenibilidad ysuficiencia de las pensiones a medio y largo plazo ymejore la eficiencia del gasto público.»

En dicho plan se destaca, respecto a los aspectos financieros que titula «Modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible», los siguientes extremos:

- Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal.
- Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo.
- Mejora de la eficacia del gasto público.
- Sostenibilidad a largo plazo del sistema público de pensiones en el marco del Pacto de Toledo.

En el documento enviado, en cuanto a los ingresos fiscales, se considera que España presenta una ratio de ingresos y de gasto público sobre el PIB por debajo de la media europea y una progresiva caída de los ingresos fiscales que no permite atajar este desequilibrio, como demuestra el que la presión fiscal en España esté en el entorno del 39 % en 2018, muy por debajo de la media ponderada de los países de la Eurozona (46 %), por lo que resulta imprescindible efectuar una nueva reforma fiscal que eleve este bajo porcentaje de ingresos.

En el sentido anterior se entiende que es preciso reformar el sistema tributario para que sea más sólido y resiliente, más equitativo, progresivo y justo, más actualizado a la realidad de este siglo, que fomente la protección del medio ambiente y los hábitos saludables, así como la sostenibilidad fiscal a medio y largo plazo. Siendo uno de los primeros objetivos la lucha contra el fraude y la economía sumergida para evitar nuevas formas de evasión, incrementar la eficacia del control tributario, incentivar el cumplimiento voluntario por el contribuyente de sus obligaciones e incorporar reformas que se ajusten a las acciones adoptadas en el seno de la OCDE.

Entre los cambios se menciona, no solo la digitalización de las Administraciones tributarias, sino también de la fiscalidad de los negocios y demás extremos digitales, incluyendo este aspecto en el sistema fiscal español, aunque se trae a colación alguna norma que ha iniciado esta parte de la reforma, como la Ley 4/2020 por la que se crea el impuesto sobre determinados servicios digitales, que grava la prestación de los servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y la trasmisión de datos generados a partir de la información proporcionada por las actividades desarrolladas por el usuario en las interfaces digitales y también la Ley 5/2020 que crea el nuevo impuesto sobre las transacciones financieras, tributo respaldado por la Comisión Europea y puesta en marcha en diversos países de la Unión Europea que permitirá reforzar el principio de equidad del sistema tributario.

..//..

## Nueva tributación en IVA del comercio electrónico: algunos aspectos problemáticos derivados de los cambios introducidos en las reglas de localización de las ventas a distancia

A26



Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021

Jaime Rodríguez Correa  
Abogado  
Director en Deloitte Legal

### SUMARIO

- I. CONTEXTO GENERAL DE LA REFORMA
- II. DEFINICIÓN DE LAS «VADI-B2C» Y SU LUGAR DE REALIZACIÓN
- III. DEFINICIÓN DE LAS «VADIMP-B2C» Y SU LUGAR DE REALIZACIÓN

### RESUMEN

A partir del 1 de julio de 2021 entra en vigor la nueva regulación de las operaciones de comercio electrónico a efectos del IVA, que supone un cambio significativo en las reglas de tributación aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad por empresarios o profesionales a favor de los consumidores finales (las denominadas «operaciones B2C»), cuando estos últimos contraten dichas adquisiciones de bienes o servicios a través de internet. La nueva regulación plantea numerosos interrogantes, algunos de los cuales surgen básicamente por las modificaciones introducidas en las reglas de localización que permiten determinar el lugar de realización de dos nuevas categorías de entregas de bienes: las denominadas «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» y las «ventas a distancia de bienes importados de terceros países o territorios». A su estudio dedicamos este comentario.

### CONTENIDO

#### I. CONTEXTO GENERAL DE LA REFORMA

El 1 de julio de 2021 entra en vigor el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de Directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención de blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios trasnacionales y defensa de los consumidores, que introduce una serie de modificaciones en nuestra Ley del IVA con el fin de incorporar a nuestro ordenamiento interno la segunda parte de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 —recordemos que la primera parte ya fue objeto de transposición por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018— y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019.

Asimismo, en las fechas en que se ha redactado el presente comentario, pasaron el trámite de audiencia e información pública un proyecto de Real Decreto, por el que se modifica el Reglamento del IVA y los llamados Reglamento de facturación y Reglamento General de aplicación de los tributos, cuya aprobación y consiguiente entrada en vigor se espera que se produzca también el 1 de julio de este año, y que viene a efectuar el pertinente desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas en la Ley del IVA por el citado Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, al igual que dos proyectos de órdenes ministeriales que proponen introducir un nuevo modelo de declaración censal y de autoliquidación del Impuesto (modelos 035 y 369, respectivamente).

Con estas medidas, se transpone a derecho interno —en sus aspectos fundamentales— la nueva regulación de las operaciones de comercio electrónico a efectos del IVA. Una nueva regulación que supone un cambio significativo en las reglas de tributación aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a favor de particulares o consumidores finales (las denominadas «operaciones B2C») cuando estos últimos estén establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en la Unión Europea y contraten dichas adquisiciones de bienes o servicios a través de internet.

Culmina así un proceso, iniciado fundamentalmente en 2016 por la Comisión Europea con la presentación de un plan de acción del IVA, que tenía como principal objetivo modernizar y adaptar el Impuesto a un entorno cada vez más digital. A nadie se le escapa que el principal detonante de la reforma llevada a cabo —tal y como predica el propio considerando 6 de la Directiva 2017/2455— es la globalización y los cambios tecnológicos que han motivado un crecimiento exponencial del comercio electrónico, lo que se traduce, en el ámbito específico del consumo de bienes, en un incremento muy significativo de las denominadas «ventas a distancia de bienes en operaciones B2C», ya sea cuando estas se realizan dentro del ámbito de la Comunidad como cuando los bienes proceden de terceros países o territorios.

De forma muy sucinta y esquemática, los principios básicos de la reforma se sustentan en cuatro grandes pilares:

...//..



Patricia Lampreave Márquez  
Profesor Acreditado Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Instituto de Estudios Bursátiles  
Madrid

## SUMARIO

1. LOS CRITERIOS PARA DETERMINAR UNA MEDIDA FISCAL COMO AYUDA DE ESTADO
2. DIFERENCIAS Y CONVERGENCIAS ENTRE LA NORMATIVA DE LAS AYUDAS DE ESTADO Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS PARA PALIAR LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL
3. LOS TAX RULINGS Y APAS ACORDADOS ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LAS AUTORIDADES FISCALES DE UN ESTADO MIEMBRO
4. LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE AYUDAS DE ESTADO EN OTRAS MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS AUTORIDADES DE UN ESTADO MIEMBRO
5. CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

En el presente documento se reflexiona sobre la evolución de los criterios para el análisis de la compatibilidad con el mercado interior de las ayudas otorgadas por las Autoridades de un Estado miembro. Se analizan Decisiones de la UE, así como Resoluciones de los TJUE, en relación a ciertas medidas fiscales y prácticas administrativas, tales como los tax rulings y APAs, así como otro tipo de medidas fiscales, como las amnistías fiscales, las medidas de antiabuso, los acuerdos derivados de procedimientos tributarios, determinados métodos de amortización/depreciación o los convenios para evitar la doble imposición. Por último, se pretende desligar las ayudas de estado de la competencia fiscal desleal.

## CONTENIDO

### Resumen Ejecutivo y Metodología

En el contexto de libre competencia, los Estados miembros intervienen en ocasiones con recursos públicos o a través de determinadas prácticas, con el objeto de promover ciertas actividades económicas o proteger sectores nacionales. Estas ayudas estatales, pueden distorsionar la competencia, favoreciendo a determinadas empresas frente a sus competidores en situación comparable, tanto de hecho como de derecho.

La normativa de ayudas de estado fiscales ha evolucionado desde los años noventa a la actualidad, teniendo en estos momentos una crucial importancia por el impacto que ha causado y continúa causando en la planificación fiscal de los contribuyentes y en los acuerdos pactados entre los contribuyentes y las Autoridades fiscales.

La relevancia de la jurisprudencia del TJUE es tal, que a través de ella se han ido delimitando los criterios cumulativos que deben de estar presentes para que una determinada medida fiscal, sea considerada como ayuda de estado contraria al TFUE. Dichos criterios son los siguientes: la ayuda deberá ser otorgada por el Estado con cargo a recursos públicos (elemento de imputabilidad), conllevará la existencia de un beneficio económico a favor de determinadas entidades, determinados sectores o territorios, deberá distorsionar la competencia y afectar a las relaciones comerciales entre las empresas de los diferentes Estados y deberá ser selectiva o específica, en el sentido de favorecer a determinadas actividades o producciones y suponer una excepción en la aplicación del sistema de referencia generalmente aplicado al resto de las entidades. A lo largo del documento, se analizará la evolución de los citados, incidiendo en los criterios de selectividad y de beneficio económico, dado la problemática que han suscitado.

Del mismo modo, se analizará la tendencia, por parte de la Dirección de Competencia de la Comisión Europea, a utilizar el criterio de selectividad en los supuestos de aprovechamiento fiscal llevados a cabo por grupos multinacionales, derivados de la diferencia de los sistemas tributarios de los Estados o de la ausencia de regulación de forma coordinada entre estos.

Se abordará si la Comisión Europea puede aplicar la normativa de ayudas a los tax rulings o los APAs otorgados por las Autoridades de un Estado a favor de contribuyentes específicos. En concreto, se planteará si la Comisión tiene facultad para examinar la aplicación del principio de plena competencia o si puede cuestionar los métodos de precios de transferencia recogidos en un APA.

..//..



**Javier Armentia Basterre**  
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria  
Diputación Foral de Álava

## SUMARIO

- I. CONCEPTO DE CONDOMINIO
- II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
- III. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
  1. Modalidades del Impuesto
  2. Modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas»
- IV. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
- V. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## RESUMEN

En este artículo, el autor, tras definir el concepto de condominio y señalar los conceptos que habitualmente suelen asociarse con su extinción, comenta los efectos de ésta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTENIDO

### I. CONCEPTO DE CONDOMINIO

El Código civil considera que existe comunidad «cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece proindiviso a varias personas.»

Las características de la comunidad son las siguientes:

- a. Pluralidad de sujetos.
- b. Objeto común en el que coinciden la pluralidad de sujetos.
- c. Naturaleza cualitativa (no cuantitativa, que sí puede ser diferente) homogénea de los derechos de los sujetos que coinciden sobre el objeto común.

Por consiguiente, la característica fundamental del condominio consiste en la concurrencia de varias personas en la propiedad de un bien o un derecho.

La comunidad regulada en el Código civil se basa en el concepto romano que habilita al comunero para actuar sobre su cuota de participación, salvo contadas excepciones en las que no puede, por sí mismo, disponer libremente de su cuota de participación. Estas excepciones se encuentran, por ejemplo, en el régimen de gananciales y en las comunidades hereditarias.

También se encuentra ligado al concepto utilizado por el Código civil las siguientes consideraciones:

- a. El copropietario ha poseído el bien desde el inicio de la comunidad. En este sentido el Código civil señala que cada partícipe de una cosa que pertenezca en común a varias se entenderá que ha poseído, de forma exclusiva y durante todo el tiempo que ha durado la comunidad, la parte que se le atribuya.
- b. Indivisibilidad del bien o menoscabo de su trascendencia. Señala el Código civil, en su artículo 1061, que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho en el caso de ser dividida, se podrá adjudicar a uno, abonando éste en dinero a los demás el exceso recibido.
- c. En los casos de disolución de la comunidad lo que realmente sucede es una especificación de la propiedad que ya se tenía, pues no se adquiere nada que antes no estuviera en el patrimonio del comunero.

Para completar esta breve introducción se van a señalar los conceptos que habitualmente suelen asociarse con la extinción del condominio. Estos conceptos son los siguientes:

..//..



**Borja Ruiz de Azúa Ochoa de Eribe**  
Inspector Auxiliar de Tributos  
Diputación Foral de Álava

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DELITO FISCAL E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CUESTIÓN DE NÚMEROS
- III. BREVE DESCRIPCIÓN DEL TIPO PENAL
- IV. DELITO FISCAL Y RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA
- V. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
- VI. CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE EN LOS GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL Y OTROS SUJETOS OBLIGADOS
- VII. ASPECTOS RELACIONADOS CON EL DELITO FISCAL
  - 1. Cuantificación de la cuota defraudada
  - 2. Existencia de dolo
- VIII. PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES
  - 1. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 472/2019 (recurso 187/2019), de 8 de julio de 2019
  - 2. Caso Defex, S.A.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

A pesar del incremento de la conciencia por parte de la sociedad acerca de la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y del Estado de Derecho, en la actualidad el fraude fiscal sigue siendo uno de los principales retos a los que se enfrenta nuestra sociedad en general y la Administración Tributaria en particular.

El fraude fiscal genera unos efectos perniciosos para las sociedades, siendo los más significativos la reducción de los ingresos públicos con la consecuente afectación de los servicios públicos, así como implicar una competencia desleal por parte de las empresas incumplidoras fiscalmente hablando, respecto de las cumplidoras, distorsionando la economía.

Para intentar paliar estos efectos negativos y en definitiva para intentar reducir el fraude fiscal, los poderes públicos han desarrollado múltiples actuaciones en diferentes ámbitos. Uno de los más importantes lo ha constituido el desarrollo del delito fiscal en los artículos 305 y siguientes de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, «Código Penal»).

Así, en las siguientes líneas desarrollaremos alguno de los aspectos más importantes del delito fiscal en relación con el Impuesto sobre Sociedades que pueden resultar controvertidos, por ser éste el principal impuesto en materia de imposición directa a la que se ven sujetas las personas jurídicas.

### II. DELITO FISCAL E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CUESTIÓN DE NÚMEROS

Según la memoria relativa al año 2019 elaborada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, «AEAT») en el año 2019 la AEAT denunció ante los órganos competentes un total de 177 delitos fiscales por un importe total de 256,8 millones de euros, participando a su vez 900 funcionarios durante el año 2019 en labores de peritaje y auxilio judicial durante el proceso penal.

Para encontrar datos desglosados por impuestos en materia de delito fiscal nos tenemos que retrotraer al primer informe del observatorio del delito fiscal de diciembre del año 2006, elaborado en colaboración por la Secretaría de Estado de Justicia y la AEAT. Así, según este informe, desde el año 1988 hasta el año 2006 se tramitaron un total de 8.125 delitos fiscales en relación a todos los conceptos impositivos, por un importe total de 4.677 millones de euros.

Si centramos nuestra atención en el Impuesto sobre Sociedades, en el mismo ámbito temporal, se han tramitado delitos fiscales por un importe total de cuota tributaria de 1.007 millones de euros, es decir, del total de la cuantía de delitos fiscales denunciados un 21,5% se corresponde con el Impuesto sobre Sociedades.

..//..

## Declaraciones complementarias y recargos. ¿El fin de una era? Comentarios desde la perspectiva

A30



Forum fiscal, N°. 277, 2021

**Abigail Blanco**  
Socia de Garrigues

**Arkaitz Landeta**  
Asociado Sénior de Garrigues

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONFIGURACIÓN DE LOS RECARGOS EN LA NORMATIVA FORAL
- III. UN REPASO A LA DOCTRINA DE NUESTROS TRIBUNALES SOBRE EL CONCEPTO DE «REQUERIMIENTO PREVIO» Y EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN COMPLETA, EN RELACIÓN CON LA EXIGENCIA DE LOS RECARGOS
- IV. UNA SOLUCIÓN PARA EL ÁMBITO FORAL: RECENTES PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
- V. CONCLUSIONES

### RESUMEN

Se analiza en este artículo el efecto que tiene la presentación de declaraciones complementarias como consecuencia de una regularización administrativa previa que ha alcanzado a ejercicios anteriores y a la automaticidad en la exigencia de los recargos en Bizkaia, contra la que ha resuelto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, poniendo de manifiesto la existencia de argumentos sólidos para cuestionar la exigencia de recargos por declaraciones complementarias presentadas como consecuencia de actuaciones administrativas previas.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Las comprobaciones tributarias de los contribuyentes tienen un ámbito temporal delimitado. No obstante, en ocasiones, las regularizaciones resultantes de un procedimiento de inspección o de gestión se proyectan en ejercicios previos o posteriores a los regularizados, es decir, sus efectos transciden el estricto ámbito temporal al que se refiere la comprobación.

Piénsese, por ejemplo, en una empresa respecto a la que, tras un procedimiento de inspección de los ejercicios 2017 y 2018, se ha concluido que ha amortizado un elemento de su inmovilizado adquirido en 2017 conforme a unos porcentajes de amortización superiores a los máximos establecidos en la norma.

Si la empresa, como es razonable entender, continuó con el mismo ritmo de amortización hasta la total amortización del activo o hasta su baja, cabe pensar que habrá seguido amortizando el activo en exceso en los años siguientes.

Otro ejemplo habitual es el de la regularización de créditos fiscales. En este ámbito, es frecuente que la Inspección reduzca o elimine los créditos (bases imponibles negativas o deducciones en cuota) acreditados en un determinado ejercicio que está siendo objeto de revisión y que, cuando dicha comprobación finalice, esos créditos hayan sido ya utilizados parcial o totalmente en los ejercicios posteriores al analizado, pero anteriores al final de la inspección.

En estos casos, es frecuente que el contribuyente entienda que, tras la firmeza de la liquidación administrativa (razonablemente, si es suscrita en conformidad), se debe realizar una regularización voluntaria de su situación por los ejercicios posteriores al revisado y respecto a los que ya se haya presentado autoliquidación, mediante la presentación de declaraciones complementarias; normalmente con el fin de evitar sanciones en caso de que se produzca una regularización administrativa de esos ejercicios posteriores.

La problemática que se analiza en este artículo se refiere al efecto que tiene la presentación de declaraciones complementarias como consecuencia de una regularización administrativa previa que ha alcanzado a ejercicios anteriores a los que se refieren dichas declaraciones; y, en concreto, a la automaticidad en la exigencia de los recargos en Bizkaia, contra la que ha resuelto recientemente el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en dos sentencias.

..//..

# La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional

A31



Revista Jurídica de la Universidad de León, Nº. 8, 2021



Marta González Aparicio

Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

## SUMARIO

- I. La financiación de la Iglesia Católica en el marco constitucional
- II. Las fuentes de financiación de la Iglesia Católica provenientes del sistema fiscal estatal:
  1. La financiación directa de la Iglesia Católica: la asignación tributaria en el IRPF:
    - 1.1. El cambio del sistema de dotación presupuestaria al sistema de asignación tributaria;
    - 1.2. La asignación tributaria: caracteres fundamentales;
    - 1.3. La asignación tributaria en cifras;
    - 1.4. Los mecanismos de financiación directa de otras confesiones religiosas;
  2. La financiación indirecta en la Iglesia Católica: marco general de los beneficios fiscales aplicables.
    - 2.1. Impuestos estatales:
      - 2.1.1. Impuestos directos;
      - 2.1.2. Impuestos indirectos;
    - 2.2. Impuestos autonómicos;
    - 2.3. Impuestos locales;
    - 2.4. Exenciones aplicables en otros tributos;
    - 2.5. Figuras tributarias en las que no se aplica exención
- III. Conclusiones

## Bibliografía

## RESUMEN

La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal ha sido una cuestión tradicionalmente polémica, pues en ella se entremezcla lo jurídico con otros aspectos que recaen sobre uno de los ámbitos más íntimos de la persona, como es la religiosidad o las creencias, planteándose numerosas dudas sobre su acomodo a los principios fundamentales de nuestra Constitución. La especial sensibilidad que genera este asunto requiere una determinación cierta y alejada de concepciones subjetivas, de cuáles son los concretos beneficios que disfruta la Iglesia Católica, tanto directos, como indirectos, su fundamento, cuantía y destino, así como cuáles de ellos son previstos en exclusiva para esta confesión religiosa.

## CONTENIDO

### I. LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL

La financiación de la Iglesia Católica a través de fondos públicos y, particularmente, los que provienen del sistema fiscal estatal, resulta una cuestión sumamente polémica. Esta especial "sensibilidad" hacia todo lo que rodea la financiación pública a las confesiones religiosas y, en especial, a la Iglesia Católica, tiene su fundamento en que en esta cuestión se entremezcla, junto a lo jurídico, concepciones morales, hecho que no se produce solo en este caso, también en otros ámbitos, pero que aquí adopta una especial relevancia, pues afecta a una de las esferas más íntimas de la persona, como es la religiosidad o las creencias. En consecuencia, las opiniones que se vierten en torno a la adecuación o no de la percepción de esta financiación pública, en no pocas ocasiones se alejan de lo jurídico y ahondan en otros fundamentos, o tergiversan los datos o la realidad legal vigente a fin de conseguir argumentos en un sentido u otro.

..//..



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

## SUMARIO

- I. Introducción
  - II. La doctrina constitucional respecto a la distinción de supuestos desiguales
  - III. Discriminación por indiferenciación en el ámbito tributario
  - IV. Reflexión final
- Bibliografía

## RESUMEN

Para alcanzar un sistema de justicia redistributiva lo suficientemente igualitario, tal y como impone el artículo 31.1 de la Constitución de 1978, en relación con el artículo 14 de la misma norma impone además de tratar igual a los iguales, tratar desigual a quienes están en posiciones distintas. Para ello el Tribunal Constitucional debe completar el contenido que da al control del cumplimiento del principio de igualdad, ampliando la interpretación que tradicionalmente ha venido haciendo del mismo para acoger no solo el trato igual a lo igual sino adentrarse también en las discriminaciones por indiferenciación en particular, en lo que afecta al ámbito tributario.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Desde un punto de vista estricto, el principio constitucional de igualdad que se regula en el artículo 14 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) obliga solamente a tratar igualmente lo igual; no obstante, trascendiendo esta interpretación concisa, el objetivo constitucional de conseguir la verdadera igualdad en los términos en los que viene enunciada en el artículo 9.2 de la CE que demanda de los poderes públicos que promuevan la consecución de la igualdad real y efectiva, exige, necesariamente, tratar desigual lo que es diferente, dando contenido a un concepto de igualdad antidiscriminatorio.

Abundando en esta idea, RUBIO LLORENTE ha insistido en que el propio legislador diferencie lo desigual estableciendo "una adecuada proporcionalidad entre las diferencias que la norma reconoce y las consecuencias jurídicas que a ellas han de anudarse" en el reconocimiento de que "la falta de diferenciación en los efectos jurídicos ante dos situaciones suficientemente desiguales es una forma de trasgresión del principio de igualdad".

En definitiva, de lo que estamos hablando aquí es de la necesidad de que las situaciones o actividades sustancialmente diversas se traten de forma distinta por el legislador, en lo que acertadamente ha definido Calvo Ortega como, más que el principio de igualdad, "una desigualdad justa".

Concluyendo este primer acercamiento a la cuestión cabe decir que para alcanzar un sistema de justicia redistributiva lo suficientemente igualitario, además de tratar igual a los iguales, resulta indispensable tratar desigual a los desigualmente situados, en cuanto que la verdadera igualdad no cabe entenderla sin la existencia de diferencias. El principio de igualdad se comporta como una suerte de control, un criterio que mide el grado de desigualdad jurídicamente admisible. En otras palabras, igualdad es razonabilidad de la diferencia jurídica de trato.

En esta línea, pretendemos con las consideraciones que siguen, allanar el camino para que el Tribunal Constitucional complemente el contenido que da al principio de igualdad, ampliando la interpretación que tradicionalmente viene haciendo del mismo para acoger no solo el trato igual a lo igual sino también el trato desigual a lo desigual, en particular, en lo que afecta al ámbito tributario.

### II. LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL RESPECTO A LA DISTINCIÓN DE SUPUESTOS DESIGUALES

Viene siendo doctrina constante del Tribunal Constitucional considerar que la igualdad, consagrada en el artículo 14 de la CE, enuncia un derecho de igualdad jurídica como ausencia de discriminaciones injustificadas que deben estar prohibidas en las normas jurídicas. A tal respecto, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1986, de 21 de enero sostuvo que, en conexión directa con aquel valor superior y central que reconoce el artículo 1.1 de la CE, el artículo 14 "establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato".

..//..



**Antonio Vaquera García**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

## SUMARIO

- I. La protección ambiental en la Constitución española de 1978. Degradación natural y evolución de la preocupación por la misma hacia la economía circular
- II. La utilización de las medidas fiscales para ayudar a la consecución de los objetivos ambientales:
  1. Los tributos con fines no fiscales;
  2. Las medidas jurídicas a utilizar: incentivos positivos y negativos. El empleo de la tributación y del gasto público;
  3. El reciclaje y la reutilización: medidas tributarias propuestas en este terreno, en especial, el Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables

## Bibliografía

## RESUMEN

El trabajo se centra en examinar las medidas tributarias propuestas para limitar el uso de envases de plástico no reutilizables que ponen de manifiesto la influencia que los mandatos constitucionales tienen sobre la fiscalidad. Se cumple así con la obligación dirigida a los poderes públicos por parte del art. 45 de la Constitución Española de 1978 de velar por la protección ambiental, lo que sitúa esta cuestión cercana a los nuevos postulados relativos a la Economía Circular.

## CONTENIDO

### I. LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978. DEGRADACIÓN NATURAL Y EVOLUCIÓN DE LA PREOCUPACIÓN POR LA MISMA HACIA LA ECONOMÍA CIRCULAR

La protección ambiental es un objetivo prioritario de las políticas tanto privadas como públicas y las disposiciones a su favor llevan aplicándose –o intentándose aplicar y aprobar– desde hace decenios. Sin embargo, los crecientes problemas de degradación de la naturaleza y la imposibilidad de limitar el avance de los procesos contaminantes –piénsese en la degradación de la capa de ozono o en la acumulación de residuos– a través de las medidas pro-ambientales establecidas hasta la fecha, han motivado el que los diversos campos de investigación se dirijan hacia otras esferas.

Como es lógico, el Derecho Financiero no es ajeno a esta problemática. En este sentido, con el paso de una Economía Lineal a una Circular se pretende reintroducir en los procesos productivos o de consumo los mismos materiales que se originan y las diversas ramas del Derecho que se han ocupado de los problemas ambientales también se dirigen ahora al tema que centra el objeto de nuestra atención.

Así, principalmente en el ámbito del Derecho Público, se está extendiendo el estudio de las fórmulas jurídicas que ayuden a lograr las finalidades de la Economía Circular con lo que la normativa administrativa trata de implantar una serie de estándares jurídicos a cumplir por parte de los operadores económicos. La misma situación sucedía anteriormente con la salvaguarda de la naturaleza en general, que se veía compelida por la misma batería de actuaciones administrativas.

En cuanto al Derecho Financiero, también se han propugnado soluciones tanto desde el punto de vista del gasto –vía subvenciones y ayudas públicas– como del ingreso público –vía tributos– para resolver el problema ambiental; en concreto se ha venido impulsando, principalmente desde los años 90 del siglo XX la llamada fiscalidad ambiental o también denominada tributación ecológica o verde. Con ella se pretende internalizar los efectos externos negativos que da lugar la contaminación –siempre desde un punto de vista económico, que no social o de salud– ya sea con un mayor gravamen de las conductas y bienes contaminantes o con la aplicación de beneficios fiscales en tributos para las que sean respetuosas con el entorno.

En definitiva, la fiscalidad ambiental va a evolucionar y de hecho ya lo está haciendo hacia esta nueva perspectiva que debe tener en cuenta la totalidad de los procesos productivos y de circulación de los bienes y procesos fundamentalmente contaminantes. Sin embargo, para que esa protección se pueda articular jurídicamente, es preciso que sea un fin encuadrado entre los valores superiores del ordenamiento jurídico, por lo que debe indicarse –o al menos deducirse– del articulado de la norma fundamental, es decir, la Constitución Española de 1978.



Jorge de Juan Casadevall  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC  
Abogado del Estado (Exc.)  
Doctor en Derecho

## SUMARIO

- I. La exención tributaria de la empresa familiar en el reinstituido Impuesto sobre el Patrimonio
- II. Exención de bienes y derechos de actividades económicas de carácter individual
  - 1. Requisitos objetivos
    - 1.1. Titularidad de elementos patrimoniales necesarios para una actividad económica
    - 1.2. Ejercicio de una actividad económica
  - 2. Requisitos subjetivos
    - 2.1. Titularidad
    - 2.2. Ejercicio de la actividad económica de forma habitual, personal y directa
    - 2.3. Actividad económica constitutiva de la principal fuente de renta del sujeto pasivo
  - 3. Requisitos temporales y formales
- III. Conclusiones
- IV. Bibliografía

## RESUMEN

Las sucesivas prórrogas temporales del Impuesto sobre el Patrimonio, inicialmente suprimido con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, obligan a revisar de forma periódica las estructuras económicas de las empresas familiares para acceder a los beneficios fiscales. Entre estos beneficios fiscales, ocupa un lugar destacado la exención objetiva de bienes y derechos afectos a la actividad económica, que puede referirse al empresario individual o a la participación en entidades. El autor analiza los requisitos objetivos, subjetivos, temporales y formales que suscita la exención tributaria del empresario individual, tanto desde la perspectiva de su configuración normativa, fiduciaria en no pocos aspectos de la normativa del IRPF, como los problemas que suscita su aplicación práctica.

## CONTENIDO

### I. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA DE LA EMPRESA FAMILIAR EN EL REINSTITUIDO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El controvertido, y siempre problemático, Impuesto sobre el Patrimonio, pasó por todos los avatares imaginables, hasta asentarse definitivamente en nuestro sistema tributario con la Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP), que lo configuró como un impuesto ordinario, de carácter directo, personal y progresivo, y que con una función netamente complementaria a la imposición sobre la renta, gravaba la titularidad del patrimonio neto de las personas físicas. Como se recordará, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se introdujo una bonificación general del 100 por ciento de la cuota tributaria, y se derogó la obligación de autoliquidar y pagar el impuesto entre otros extremos). Aunque el título de la Ley habla de supresión, el legislador ordinario, por exigencias del sistema de financiación autonómica, prefirió mantener formalmente en vigor su Ley reguladora, introduciendo la citada bonificación general con una clara vocación de permanencia, como puede colegirse de la pérdida sobrevenida de la función inherente al impuesto confesada en su propia Exposición de Motivos).

De forma sorpresiva e inopinada, tras el palmario reconocimiento de pérdida de sentido del tributo, con el Real Decreto-ley 13/2011 de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio con carácter temporal, se elimina, para 2011 y 2012, la bonificación general del 100 por ciento de la cuota tributaria que se venía aplicando a los sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir. La súbita recuperación del impuesto, y la elección del Decreto-ley, como vehículo formal para acometerla, suscita algunas reflexiones en torno a su legitimidad constitucional).

..//..

## La modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades en el IVA

### Algunos aspectos conflictivos

A35



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 190, 2021

**Estefanía López Llopis**  
Profesora contratada doctora  
Universidad de Alicante

#### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Regla especial de determinación de la base imponible de las operaciones intragrupo. Aspectos conflictivos y tratamiento de los bienes de inversión
- III. Tipo de gravamen aplicable a las operaciones intragrupo
- IV. Aspectos temporales asociados a la aplicación práctica de la modalidad avanzada
- V. El sector diferenciado de las operaciones intragrupo
- VI. Posibilidad de renuncia a las exenciones del artículo 20 de la LIVA en relación con las operaciones intragrupo
- VII. Sistema de información analítica
- VIII. Conclusiones
- IX. Bibliografía

#### RESUMEN

Desde su entrada en vigor en el año 2008, la denominada modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades ha planteado numerosos interrogantes y problemas interpretativos derivados, entre otros aspectos, de la parquedad del texto legal, una regulación extremadamente confusa e imprecisa en ocasiones y una escasez generalizada de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales sobre el particular. El objetivo de este trabajo consiste en analizar las principales cuestiones conflictivas que plantea la aplicación práctica de dicha modalidad y tratar de dar respuesta a las mismas sobre la base de una interpretación teleológica del articulado del régimen especial y una consideración general de los principios rectores en materia de IVA.

#### CONTENIDO

##### I. INTRODUCCIÓN

Haciendo uso de la facultad conferida por el legislador comunitario en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE1), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante) configura un régimen voluntario de grupos IVA estructurado en dos niveles): un primer nivel, caracterizado por la mera compensación de los saldos que resultan de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades del grupo (modalidad básica), y un segundo nivel, de mayor complejidad técnica que el anterior, en el que aquella característica se complementa con un tratamiento especial de las operaciones realizadas entre dichas entidades (modalidad avanzada o REGE avanzado).

Frente a la sencillez de la modalidad básica, que en la práctica funciona como un régimen simplificado de declaración y pago del impuesto, la clave de la modalidad avanzada reside, así, en la “separación” entre dos categorías diferenciadas de operaciones: por un lado, las operaciones que el grupo, a través de las entidades que lo integran, realiza frente a terceras personas, y, por otro, las operaciones efectuadas entre las propias entidades del grupo, habitualmente denominadas operaciones internas o intragrupo. A la primera categoría de operaciones resultará aplicable en todo caso el régimen general del impuesto), mientras que las segundas se regirán por los criterios establecidos en los artículos 163 sexies.cinco, 163 octies y 163 nonies.cuarto.3.<sup>a</sup> de la Ley del IVA.

En línea con lo apuntado por López Tello y Cuesta (2008), la finalidad perseguida por el REGE avanzado consiste en el establecimiento de un mecanismo de refacturación de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición a terceros de bienes y servicios, de tal suerte que las mismas acaben siendo deducidas por las entidades del grupo que realmente utilizan dichos bienes y servicios en la realización de “entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo, (...) sin que quede sometida a gravamen la generación de valor añadido interior al Grupo”). Desde una perspectiva más amplia, sostiene Gómez Aragón (2012), la “finalidad esencial de este nivel avanzado es permitir que los Grupos de empresas puedan organizarse internamente según los criterios económicos o de otra naturaleza que consideren más adecuados, sin que tal decisión se vea negativamente afectada por una falta de neutralidad en la aplicación del IVA”).

..//..



**Rebecca Christie**  
**Escritora independiente e investigadora de políticas radicada en Bruselas**  
**Investigadora invitada en Bruegel, centro de investigación de Bruselas**

## **CONTENIDO**

Cuando los líderes de la Unión Europea (UE) pusieron en la mira la pandemia mundial el año pasado, supieron que necesitarían un presupuesto mayor. Para contribuir al mismo, miraron a las empresas más grandes: los gigantes tecnológicos mundiales. En principio, los líderes de la UE acordaron introducir un impuesto digital, cuyos detalles se presentarían a mediados de 2021.

Aunque no será la mayor fuente de ingresos del presupuesto de la pandemia, podría suponer un gran paso hacia la tributación de empresas en los países europeos. El plan se suma a los intentos que vienen realizándose desde hace tiempo para reevaluar el pago de impuestos de los gigantes tecnológicos y abordar la forma en que todos los países pueden exigir la parte correspondiente de los ingresos que ellos contribuyen a generar.

Si tienen éxito, estos nuevos regímenes tributarios podrían ayudar a los países a recaudar los ingresos generados dentro de sus fronteras y a reducir la ira del público por el éxito desproporcionado de empresas estadounidenses como Amazon, Facebook, Apple y Alphabet, la empresa matriz de Google. Si se hace mal, un mosaico de impuestos digitales podría desencadenar guerras comerciales y dificultar la innovación sin generar suficiente dinero como para ser relevante.

Se está dando un ímpetu regional y nacional que se suma al impulso de las 137 naciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Pero el proceso internacional, que va más allá de lo digital y aborda un abanico más amplio de consideraciones sobre tributación de empresas, lleva tiempo y fue dejado de lado cuando la COVID-19 pasó a ser la mayor prioridad.

Como resultado, algunos países han elegido adoptar impuestos sobre servicios digitales de manera individual, pronunciándose sobre este tema y provocando una respuesta negativa. Estados Unidos ha abierto investigaciones comerciales contra varios países, desde Francia hasta Indonesia, afirmando que esos impuestos señalan injustamente a empresas estadounidenses. El presidente francés, Emmanuel Macron, ha afirmado que forzar a las empresas tecnológicas a pagar más impuestos es una cuestión de justicia social, y Francia se ha situado a la vanguardia de los esfuerzos por adelantarse y fomentar el proceso más amplio de la OCDE. Estados Unidos ha reaccionado, diciendo que estos movimientos puntuales socavan las conversaciones internacionales. Los dos países dieron marcha atrás en enero, al borde de una guerra comercial, pero la tensión sigue siendo alta, aun cuando el importe de dinero en juego es pequeño. "Lo que está en juego es solo unos pocos miles de millones de ingresos que cambiarían de lugar, pero se podría resolver uno de los temas más discutidos, lo que hace que merezca la pena implicarse en ello", afirmó Pascal Saint-Amans, director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE. "Sin una solución multilateral, existe un riesgo grave de que se adopten medidas unilaterales, que podrían desencadenar sanciones o tensiones comerciales".

Una cuestión de equidad Los precedentes que se sentarían al modificar las normas tributarias internacionales, en particular si no existe un manual de acción a escala mundial, han hecho que las empresas tomen nota. Argumentan que la prioridad debe ser un sistema estable y fiable, en vez de acumular costos de cumplimiento y las batallas políticas inevitables que se sucederían. "Aceptamos que esto pueda significar que tengamos que pagar más impuestos y pagarlos en distintos lugares según un nuevo marco", afirmó Mark Zuckerberg, ejecutivo principal de Facebook, en la Conferencia de Seguridad de Múnich del año pasado.

La OCDE defiende que la modificación en la tributación de los servicios digitales es una cuestión de justicia, no solo de ingresos. Los debates anteriores sobre tributación del comercio electrónico se han centrado en la aplicación de impuestos sobre las ventas. Pero esos modelos no captan todo el abanico de beneficios obtenidos por las empresas que ofrecen servicios gratuitos a cambio de información.

Existe "una frustración creciente" con las empresas que obtienen beneficios en países en los que no tienen una presencia física, afirmó Saint-Amans, a quien Politico se refirió el año pasado como "lo más cercano a un árbitro" en cuestiones de tributación internacional.

El reto ahora será mantener la búsqueda de un consenso internacional sin detener los esfuerzos por completo. "Tenemos planes, sabemos hacia dónde nos dirigimos. Ahora necesitamos un impulso político, el restablecimiento de la negociación".

Como parte de su trabajo sobre la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios (un conjunto de políticas diseñadas para que las empresas paguen impuestos donde obtienen beneficios), la OCDE ha establecido una estrategia en dos partes. Un elemento tiene como objetivo cambiar la forma en que las empresas demuestran su presencia en un país, lo que supone una diferencia en particular para los sectores con nuevos modelos de negocio basados en datos en lugar de fábricas físicas.

El otro elemento aborda la cuestión de la tributación mínima, para garantizar que los beneficios empresariales tributen en algún lugar y no estén exentos en todas las jurisdicciones, de forma similar al régimen estadounidense de tributación mínima a ingresos de intangibles de fuentes extranjeras (GILTI, por sus siglas en inglés), aprobado en 2017, que establece un mínimo sobre lo que las empresas deben pagar.



Andreu Missé

**RESUMEN**

El impuesto global del 15% a las multi nacionales tiene serios riesgos. Es urgente poner fin a los infames montajes fiscales de las grandes compañías.

**CONTENIDO**

**Editorial**

**Injusticia fiscal**

# Vidas pendientes de los impuestos



ANDREU  
MISSÉ

Los impuestos son un asunto cada vez más dramático para los trabajadores con bajos ingresos, los autónomos y los pequeños y medianos empresarios. El ejercicio periódico de la declaración fiscal se ha convertido en una experiencia traumática para muchas personas. Los ciudadanos deben asumir obligaciones que determinan los recursos realmente disponibles; en definitiva, sus condiciones de vida. Son decisiones que implican la renuncia a disponer de una reserva mínima para pagar el alquiler del siguiente mes, a participar en actividades culturales o a viajar.

La incesante concentración de la economía y la consiguiente creación de grandes compañías, con mayores facilidades para evadir impuestos, han disparado la injusticia fiscal. Los Estados democráticos encuentran cada día más dificultades para financiar la sanidad, la educación, la pensiones, la vivienda y la lucha contra la pobreza. En 1990 las multinacionales estadounidenses trasladaron el 5% de sus ganancias globales a paraísos fiscales para no pagar impuestos. Estas prácticas aumentaron en los años siguientes y en 2010 los beneficios desviados representaron el 30% del total, según Tax Justice Network. Los últimos datos indican que los beneficios transferidos se elevan a 1,2 billones de euros.

## El impuesto global del 15% a las multinacionales tiene serios riesgos

Es urgente poner fin a los infames montajes fiscales de las grandes compañías

Esta situación es la que empujó a la Administración estadounidense del presidente Biden a proponer un impuesto mínimo para los beneficios de las multinacionales en todo el mundo. Su propuesta fue del 21%, pero después se rebajó al 15% por la presión de varios Estados europeos que actúan como paraísos fiscales. El acuerdo alcanzado el pasado 5 de junio sobre esta última propuesta por los países del G-7 (EE UU, Japón, Alemania, Canadá, Reino Unido, Francia e Italia) tiene la virtud de ser el primer intento serio de detener la carrera a la baja de los impuestos que pagan las multinacionales que empezó hace 40 años. La iniciativa, sin embargo, está plagada de incertidumbres. En primer lugar, debe ser aprobada por los legisladores estadounidenses, más tarde por los líderes del G-20 y después por la OCDE, que negocia esta materia con más de 130 países.

La propuesta de un tipo mínimo del 15% en el impuesto a los beneficios globales de las multinacionales plantea, no obstante, serios riesgos. El economista Thomas Piketty ha advertido sobre estos peligros: "Aplicar una tasa mínima del 15% a los beneficios obtenidos por las multinacionales en otros países supone ni más ni menos que oficializar un verdadero permiso para defraudar a los actores más poderosos". El autor de *El ca-*

*pital en el siglo XXI* recuerda que los ciudadanos corrientes pagan muchísimo más, y que "para las pequeñas y medianas empresas y para las clases populares es imposible crear una filial para deslocalizar sus ganancias o sus ingresos".

Una investigación de ProPública, con datos oficiales de la Administración estadounidense, ha puesto al descubierto que las 25 personas más ricas de EE UU apenas pagan impuestos. Por los inmensos aumentos de patrimonio registrados entre 2014 y 2018 solo pagaron el 3,4%.

## Más recaudación

El observatorio fiscal de la Comisión Europea (EU Tax Observatory) ha estimado que si se fijara un tipo mínimo del 25% a todos los beneficios globales de las multinacionales, la UE aumentaría su recaudación por el impuesto de sociedades en 170.000 millones de euros en 2021. Se trata del 12% del gasto de salud de la Unión. Si el mínimo fuera del 15%, el aumento de ingresos solo sería de 50.000 millones.

Con la tasa del 15% España podría ganar 700 millones de euros más al año, pero como ha advertido Carlos Cruzado, presidente del sindicato de técnicos de Hacienda, Gestha, "podríamos salir perdiendo, siempre y cuando este acuerdo suplantara el impuesto a las digitales ya aprobado en nuestro país, la denominada tasa Google".

Los ciudadanos son cada día más conscientes de que sus vidas dependen de los impuestos que pagan y de los que no pagan las grandes compañías y los más poderosos. Hay una verdadera urgencia de poner fin a los infames montajes fiscales que utilizan las grandes compañías cuyo verdadero resultado es arruinar los hospitales, las escuelas públicas y los sistemas públicos de pensiones, es decir, las condiciones de vida de la mayoría de ciudadanos. Mientras existan los paraísos fiscales los acuerdos fiscales tendrán poca relevancia. \*



Juan Pedro Velázquez-Gaztelu

## RESUMEN

El impuesto de sociedades global se queda, por ahora, en un magro 15%. ¿Servirá para erradicar los paraísos fiscales y reducir las desigualdades?. Los gobiernos buscan ingresos para paliar los daños económicos de la pandemia, España recaudaría 700 millones de euros adicionales cada año si se aplicara el nuevo tributo.

## CONTENIDO

íorama económico

Tributación

# Pequeño paso hacia una fiscalidad más justa

El impuesto de sociedades global se queda, por ahora, en un magro 15%. ¿Servirá para erradicar los paraísos fiscales y reducir las desigualdades?

J. P. Velázquez-Gaztelu

Finalmente se quedó en el 15%. Los ministros de Economía del G-7 (EE UU, Japón, Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Canadá) llegaron a principios de junio a un acuerdo para aplicar un impuesto de sociedades mínimo a las grandes multinacionales con el objetivo de recaudar más dinero para paliar los estragos de la covid-19, frenar la creciente competencia fiscal entre países y reforzar los pilares del estado de bienestar. La propuesta fue aprobada a iniciativa del presidente estadounidense, Joe Biden, quien había propuesto inicialmente un tipo mínimo global del 21%. Al final, la presión de varios países europeos lo rebajó al 15%, pero no se descartan futuros incrementos.

La medida llega en un contexto de fuerte incremento del gasto por parte de los gobiernos de todo el mundo para financiar los planes de reconstrucción tras el paso de la covid-19. En palabras de Janet Yellen, secretaria del Tesoro de EE UU, el nuevo impuesto "garantizará la equidad para la clase media y la gente trabajadora de Estados Unidos y del resto del mundo".

Para el presidente del Gobierno español, Pedro Sánchez, se trata de avanzar hacia "una mejor distribución de la riqueza y alcanzar mayores cotas de justicia social".

La armonización global del impuesto de sociedades también va destinada a disuadir a las grandes empresas de trasladar sus sedes a aquellos países que les ofrecen un trato fiscal ventajoso. Si la medida aprobada por el G-7 entrase finalmente en vigor, las multinacionales tendrían que pagar impuestos allí donde venden sus productos y obtienen sus beneficios, no donde les resulte más ventajoso. El banco de inversión Morgan Stanley calcula que la factura fiscal de las grandes multinacionales casi se duplicaría si se aplicara el impuesto del 15%.

En la propia Unión Europea hay varios países que gravan los beneficios de las empresas por debajo del 15%, entre ellos Bulgaria, Chipre y Hungría. El caso más destacado es el de Irlanda, que ha conseguido atraer a numerosas empresas tecnológicas con bajos tributos (su impuesto de sociedades es del 12,5%). Allí tienen sus

sedes internacionales, entre otras, Facebook, Google, TripAdvisor y Airbnb.

El esquema adoptado por el G-7 establece que las empresas "más grandes y rentables" tendrán que pagar el 20% en aquellos países donde sus beneficios superen el 10% de su facturación. No hay todavía una lista, pero se da por seguro que en ella estarán las marcas más conocidas de la industria digital. Cada país podrá aplicar el tipo que quiera en el impuesto de sociedades, y en el caso de que alguna de sus empresas nacionales opte por tributar en otro país con menos impuestos, tendrá derecho a reclamar la diferencia. Con ello se eliminaría la ventaja de recurrir a un paraíso fiscal.

### Medio siglo a la baja

La competencia entre países para atraer inversiones con bajos impuestos ha supuesto una pérdida de ingresos de entre 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales para las arcas públicas, según cálculos de la OCDE. La menor recaudación por el impuesto de sociedades ha obligado a los gobiernos a buscar otras fuentes de ingresos o a recortar el gasto, con el consiguiente deterioro de los servicios públicos. La ONG británica Tax Justice Network eleva la cantidad a 427.000 millones de dólares si se suma la evasión de impuestos por parte de personas multimillonarias.

El tipo del impuesto de sociedades lleva 40 años bajando en buena parte del mundo. En los países de la OCDE ha pasado del 45% de media en 1980 al 23% en 2020. En España, el tipo actual es del 25%, pero muchas empresas acaban pagando mucho menos gracias a distintas exenciones, lo que reduce la recaudación efectiva al 10% de los beneficios. En el ejercicio 2019 se recaudaron 23.733 millones de euros por ese concepto, casi la mitad de los 44.823 millones de 2007.

El Observatorio Fiscal de la Unión Europea, dirigido por el economista francés Gabriel Zuc-

45%

Promedio

Era el impuesto de sociedades en los países de la OCDE en 1980. Hoy es del 23%.

10%

Realidad

Es la recaudación efectiva del impuesto de sociedades en España.



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

### CONTENIDO

El artículo 3 de la Ley General Tributaria (LGT) es un precepto que siempre me ha parecido, en combinación con el artículo 31 de la Constitución (CE), orientativo y clarificador del deber ser tributario, ya que distingue con claridad principios de la ordenación del sistema tributario y principios para su aplicación. Otra cosa es su cumplimiento.

Cumplir con su apartado 1 es responsabilidad del legislador que debe articular un sistema tributario basado en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Que el encargo no resulta fácil de cumplir lo acredita el hecho de que el Tribunal Constitucional (TC) haya tenido que pronunciarse en bastantes ocasiones sobre la adecuación de las leyes y Reales Decretos-leyes al marco de principios descrito, que los Gobiernos y el legislador desbordan con cierta regularidad. Hoy la doctrina del TC, a pesar de su tendencia protectora de la acción legislativa, constituye un cuerpo de doctrina útil para el contribuyente y los Tribunales, en el análisis de las nuevas obligaciones tributarias que van surgiendo, no solo del Estado sino también de Comunidades Autónomas y Ayuntamientos, cuyo atrevimiento en el ámbito fiscal ha crecido notablemente.

La aplicación de los tributos es otro mundo, en el que el principio de legalidad anula prácticamente otras consideraciones basadas en razones de principio o proposiciones de carácter fundamental, situación a la que no es ajena la responsabilidad del funcionariado, sometido más a la ley que al derecho, en virtud del esquema jerárquico en que se desenvuelve sobre el artículo 103 de la Constitución. Así que no es de extrañar que el apartado 2 del artículo 3 de la LGT (La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios) y su prolongación en el artículo 34 de la misma LGT, resulten más declaraciones estéticas que efectivas, a efectos del desarrollo de los diferentes procedimientos tributarios. Pidan Uds., por ejemplo, en un procedimiento de comprobación limitada que el expediente pase a la Administración que le resulte más cómoda en función de sus circunstancias o que le comuniquen la identidad del personal encargado de su expediente a efectos de poder aclarar con él las cuestiones elementales que van apareciendo o aleguen principios de proporcionalidad o de razonabilidad interpretativa, confianza legítima o recuerden actos propios. Tarea frustrante que obliga necesariamente a llevar a los tribunales administrativos y jurisdiccionales las cuestiones de principios, con resultados que durante mucho tiempo fueron bastante pírricos.

La novedad que justifica este artículo, es la reacción que venimos observando en materia de principios en el Tribunal Supremo que es quien puede hacer Jurisprudencia de seguimiento por los tribunales inferiores. Al Tribunal Supremo debemos agradecer la consideración de los principios del artículo 3 de la LGT y el desarrollo de otros que no aparecen expresamente tipificados en el mismo pero que son derivados necesarios de la seguridad jurídica exigible al comportamiento administrativo, como el principio de regularización íntegra, el principio de buena administración, el principio de buena regulación y el principio de confianza legítima y consideración de los actos propios. No tengo ninguna duda que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo tiene mucha importancia en esta evolución de la jurisprudencia nacional, pero sin su recepción directa o indirecta por parte del Tribunal Supremo, resultaría un mundo de ficción, deseable pero irreal. Los Magistrados de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo han sido revulsivos en esta tendencia, como veremos por las Sentencias que anotamos a continuación.

Según la información disponible, parece que la Comisión Europea anuncia para después del verano una Comunicación sobre Derechos del Contribuyente, que incluirá una recopilación de la Jurisprudencia del TJ sobre esta importante cuestión, así como recomendaciones concretas a los países miembros. Planteado así, puede ser un nuevo acelerador en la consideración de principios de aplicación garantistas por las administraciones nacionales, porque de lo que no dudamos es de la atención que prestarán los Tribunales a esta información.

Pasando a lo concreto, hay que referirse, en primer lugar, a la STS 586/2020, de 28 de mayo, cuyo comentario hemos ido retrasando por otras prioridades de la actualidad, pero cuyo interés sigue plenamente vigente. Lo importante de esta Sentencia es que pasa por encima de los artículos 161 y 224 de la LGT en base, muy principalmente, al principio de buena administración «que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.» El principio de buena administración cursaría así como una especie de metaprincipio jurídico inspirador de otros, como el de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas, incompatible con la concepción de que el silencio administrativo es una opción administrativa legítima o con la de que el recurso de reposición es una institución inútil. Por ello, no se acepta que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición, incluso si el contribuyente no solicitó la suspensión del acto recurrido en reposición, lo cual convierte el recurso de reposición en un mecanismo automático de suspensión del ingreso de las liquidaciones hasta que se produzca su resolución. Realmente, lo que supone esto es una visión integradora del recurso de reposición en el acto de liquidación, por lo que el beneficio de esta doctrina no puede pretenderse que llegue al procedimiento de reclamación económico-administrativa. La doctrina que queda es que la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa. Pero la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributarias no termina ni empieza aquí, como pone de relieve la más reciente STS 3880/2020, de 19 de noviembre, con amplia cita de precedentes jurisprudenciales.



**Eva María Sánchez Sánchez**  
Profesora Ayudante Doctor Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Rey Juan Carlos

## SUMARIO

1. Introducción
2. Definición y características del comercio electrónico
  1. Luces y sombras en los efectos de la fiscalidad sobre el comercio electrónico
    - 1-1. El lado sociable de las tecnologías digitales
    - 1-2. Las opacidades de las tecnologías digitales
  2. Los Principios fundamentales que rigen la fiscalidad internacional
  3. La tributación del comercio electrónico y su afectación en los impuestos directos e indirectos
3. Nuevas normas de la unión europea sobre el IVA para el comercio electrónico internacional
4. El comercio electrónico y su incidencia en la realidad socioeconómica
5. El comportamiento del comercio electrónico en la fiscalidad española
6. La afectación para el comercio electrónico del cambio normativo de la unión europea sobre el IVA
7. A modo de conclusión
8. Bibliografía

## RESUMEN

Las nuevas tecnologías de la información en constante evolución inciden en el comercio electrónico, originando una enorme complejidad en relación con cuestiones tributarias y desafíos fiscales en su aspecto internacional para prevenir el fraude fiscal, que impulsado por la globalización afecta a los principios y fundamentos de los sistemas tributarios actuales. Este enfoque, es objeto de atención por parte del G-20, la OCDE y el Plan de Acción (BEPS) de la Unión Europea, a través del establecimiento de un estándar de cooperación internacional para abordar los desafíos de la economía digital y fortalecer la lucha contra el fraude fiscal. Esta nueva realidad económica, necesita un novedoso modelo tributario que derive de una sola autoridad tributaria internacional para regular y presentar una tributación ajustada al comercio electrónico, que atienda a soluciones universales.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El movimiento vertiginoso de las nuevas tecnologías del comercio electrónico dentro del campo de la fiscalidad internacional es uno de los temas más importantes en el tratamiento de la tributación de esa parte de la economía, en cuanto a la adaptación de los ordenamientos jurídicos para el control de las actividades en que se desenvuelve la actividad humana.

La revolución del creciente desarrollo del comercio electrónico ha implicado una nueva forma a la hora de realizar las transacciones internacionales y también, como consecuencia, la manera de efectuar las inspecciones tributarias adecuadas para modernizar el área fiscal en su adaptación a los nuevos cambios vinculados a nuestra era.

Este importante papel que ha tomado el nuevo comercio a través de Internet ha revolucionado el comportamiento en la forma de realizar negocios y no ha dejado indiferente a nadie. De estas implicaciones, los efectos que se derivan deben centrarse en la conciliación de las tradicionales figuras tributarias adaptándolas a la nueva imposición a aplicar al comercio electrónico, teniendo en cuenta, las herramientas que estas nuevas tecnologías ofrecen al contribuyente en la agilización a la hora de cumplir con sus obligaciones y a la Administración como vías de información y control sobre los mismos.

..//..



Francisco J. Magraner Moreno  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

## SUMARIO

1. Introducción: breve “excursus” sobre el fundamento del tratamiento singular que se ha dado (y se da), en el IRPF, a las llamadas “rentas irregulares”
2. La reducción aplicable a los llamados rendimientos irregulares obtenidos por abogados. Los contenidos interpretativos derivados de la jurisprudencia
3. A modo de conclusión
4. Bibliografía

## RESUMEN

Como ha acertado diciendo la doctrina científica más autorizada, la tributación de los rendimientos obtenidos de manera irregular por los profesionales “siempre ha sido un problema, y lo sigue siendo”. En particular, respecto a los rendimientos obtenidos por abogados, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha elaborado recientemente una doctrina interpretativa que da luz a determinados aspectos, a su juicio erróneamente interpretados por la administración tributaria y por determinados tribunales de justicia, establecidos en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF. Precepto que es el que actualmente contempla una reducción del 30 por 100 aplicable sobre los llamados “rendimientos irregulares” procedentes de las actividades económicas. Dicha doctrina ha incidido, especialmente, en dos cuestiones altamente controvertidas hasta este momento. En primer lugar, la específica actividad ejercida por el abogado sobre la que debe compararse el carácter habitual o recurrente de los rendimientos sobre los que se pretenda aplicar la reducción. Y, en segundo término, a quien compete la carga de la prueba de dicha calificación.

## CONTENIDO

### I. Introducción: breve “excursus” sobre el fundamento del tratamiento singular que se ha dado (y se da), en el IRPF, a las llamadas “rentas irregulares”

Este estudio tiene como objetivo principal el de clarificar la interpretación jurisprudencial que el Tribunal Supremo ha venido elaborando en los últimos años del tratamiento especial que se le ha dado por las distintas leyes del IRPF a los rendimientos irregulares provenientes del ejercicio de la profesión liberal de la abogacía.

A tal efecto, hemos seleccionado una serie de sentencias, bastante recientes, con las que, a nuestro modo de ver, se puede encauzar, con mayor pulcritud, la pretendida exégesis. Son las siguientes: SSTS de 19/3/2018 (RJ 2018, 1113) (recurso 2070/2017); de 6/6/2019 (RJ 2019, 2755) (recurso 2067/2017); de 6/2/2020 (RJ 2020, 1655) (recurso 6645/2017); de 15/9/2020 (RJ 2020, 5079) (recurso 3946/2018); de 11/11/2020 (RJ 2020, 4569) (recurso 820/2018); y, de 20/1/2021 (RJ 2021, 336) (recurso 5372/2019).

Hemos considerado, sin embargo, antes de proceder a este análisis jurisprudencial, siquiera brevemente, refrescar el fundamento “legal” (más propio es decir “constitucional”), que ha motivado que, desde los albores de la regulación del IRPF de la época actual, emanada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (RCL 1978, 1936), se haya propiciado un tratamiento especial a este tipo de rentas.

A lo largo de estos más de cuarenta años, las características básicas de este tributo, referidas a su naturaleza, objeto, dimensión temporal y elemento subjetivo, no han sufrido apenas modificaciones significativas. En esencia, el IRPF es el tributo que grava la renta obtenida, durante un periodo de tiempo, el cuál coincide, como regla general, con el año natural, por las personas físicas que residan de manera habitual en territorio español. Además, este gravamen se efectúa atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, también, de manera generalizada, a través de la aplicación de una escala de tipos de gravamen que motivan el carácter económicamente progresivo del impuesto.

Estas últimas circunstancias predisponían, como afirmó CAYÓN GALIARDO, a que “la construcción del concepto de renta desde una perspectiva económica encontraba un acomodo en su carácter regular, su repetibilidad, de tal manera que quedaría no sujetar la irregular, esta es la renta eventual”. Sin embargo, más allá de esa no sujeción a gravamen de las rentas irregulares, el legislador del IRPF ha optado por gravarlos con el establecimiento de una serie de técnicas que han supuesto (y, suponen) una mejora de su tributación, siempre, lógicamente, en comparación con el trato dispensado a las rentas de carácter regular.

..//..

**Antonio Martínez Lafuente**  
Abogado del Estado  
Doctor en Derecho

## CONTENIDO

### I. Introducción y fundamento

Como es bien conocido la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, regula con mayor precisión que la normativa anterior lo concerniente a la temática de la presente colaboración; en otro momento presté especial atención al análisis del interés de demora.

1 Me ocupé del tema en "El interés de demora en las relaciones tributarias", que formó parte de los "Estudios de Derecho Tributario" con prólogo del Profesor Sanz de Bujanda, que tuve la oportunidad de dirigir. "Instituto de Estudios Fiscales" Volumen I (1979), volví sobre ello en: "Nueva visita al interés de demora tributario; un estudio de la doctrina jurisprudencial", Revista "Impuestos". Editorial la Ley, Volumen II (2010); al interés de demora se refieren el artículo 15 "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y el 16 sobre "Simulación" de la citada Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, bajo la perspectiva de su percepción por la Hacienda Pública; sin perjuicio de incidir algunas consideraciones en lo expuesto en otro estudio aquí me voy a ocupar de lo que procede abonar al contribuyente con motivo del pago de las cantidades que se satisfacen en su favor con ocasión de las devoluciones tributarias, cuestión esta última como es sabido, mejor desarrollada en la actual Ley General Tributaria.

En estas líneas introductorias procede hacer mención del fundamento del abono de intereses por la Hacienda Pública, una vez superada su consideración de naturaleza sancionadora.

2 Aún cuando se refiere a la posición acreedora de la Hacienda Pública, traemos a colación el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, plasmado en su conocida Sentencia 76/1990, de 26 de Abril, y al hilo de examinar las reformas introducidas en la Ley General Tributaria, por medio de la Ley 10/1985, de 26 de Abril, expuso: "Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio por el retraso en el pago de la deuda tributaria. 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 de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas"., y así:

1) Desde el punto de vista del Derecho Nacional: Son varios los pronunciamientos recaídos sobre el particular, todos en la misma orientación.

• Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Diciembre de 2012:

"Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas."

• Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Febrero de 2014:

"Tras recordar y analizar "la nueva significación jurídica que le ha atribuido la Jurisprudencia y la doctrina a la institución de los intereses de demora", los cuales "ya no se exigen como sanción sino como indemnización por un daño", la recurrida se considera legitimada para "[e]l abono de los intereses sobre la totalidad de la cuota que resulta a su favor". Y ello como consecuencia, precisamente, "[d]el perjuicio que le ha originado el haber dejado de disponer indebidamente (a la vez que la Administración ha dispuesto indebidamente) de un importe dinerario, según resulta de la regularización practicada por la Inspección". Desde esta perspectiva - aduce-, "ninguna razón de ser tiene que, por una parte de la cuota negativa se reconozca [n] intereses legales [...] y, por la otra parte de cuota, no se le reconozca el derecho [...] al abono de dichos intereses, pues lo cierto es que la Administración ha estado disfrutando indebidamente de un importe que no le correspondía", perjuicio que "debe, pues, ser compensado mediante el abono de los correspondientes intereses compensatorios".

• Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Julio de 2015

"En las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida".

3 Además en la Sentencia mencionada en el texto y con motivo de analizar las dos posiciones que pueden aparecer se expuso: "Por otra parte, la necesidad de mantener un equilibrio en este caso se hace tanto más patente cuanto que el retraso en la regularización inspectora no supondría perjuicio para la Administración, que vería compensada la falta de ingreso en los ejercicios correspondientes con los intereses de demora girados desde la fecha en que debió de producirse el ingreso, mientras que el obligado tributario, que paga dichos intereses de demora, no los recibiría por los ingresos que llevó a cabo de forma indebida". a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria."

..//..



**Roberta Poza Cid**  
Socia PwC  
Responsable de fiscalidad internacional

## CONTENIDO

La fiscalidad de las empresas y, en concreto del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), es un tema que, cada vez más, atrae la atención general. Se trata de un debate probablemente desproporcionado, si se tiene en cuenta el peso del IS en la recaudación de las agencias tributarias tanto española como de los países comparables.

En este sentido, de acuerdo con el último análisis publicado por la OCDE, la recaudación por el IS en nuestro país representa un 6,8% de la recaudación total y un 2,3% del PIB nacional, datos comparables a los grandes países europeos. Tampoco supone el IS la mayor carga fiscal que sufren las empresas, según el estudio sobre contribución tributaria realizado por PwC para las grandes empresas españolas, durante el ejercicio 2019 el IS supuso algo menos del 20% del total de impuestos soportados por las empresas del IBEX35.

Pero tal como decimos, si bien el peso del IS no es tan relevante, es con mucho el impuesto que atrae más la atención mediática y al que se dedican gran parte de los esfuerzos de las organizaciones internacionales.

En este sentido, ha tenido gran trascendencia el reciente anuncio del G7, seguido por el acuerdo de 130 jurisdicciones del denominado Foro Inclusivo, comprometiéndose a una tributación mínima del 15% para los grupos de empresas que tengan una facturación por encima de 750 millones de euros en cada uno de los territorios en los que obtienen beneficios. Es desde luego un número considerable de territorios, si bien han quedado fuera algunos países muy relevantes como Irlanda, con su famoso tipo nominal de gravamen del 12,5%, Hungría, con un 9%, el más bajo de la UE, Chipre, Barbados, Perú o Nigeria.

Este anuncio trae de nuevo el debate sobre la tributación societaria en España y sobre la necesidad de establecer un tipo efectivo mínimo en el IS. El tipo mínimo sería un suelo a la aplicación de deducciones y otros ajustes que hagan disminuir la tributación efectiva y alejarla de la cifra a la que se llegaría por la simple aplicación del tipo nominal de gravamen, el 25% en nuestro caso.

Probablemente lo primero que haya que analizar es si tiene sentido establecer un tipo mínimo de gravamen y, en el caso de que la respuesta sea afirmativa, cómo y dónde se debería de calcular e imponer el mismo.

“Acuerdo de 130 jurisdicciones comprometiéndose a una tributación mínima del 15% para los grupos de empresas que tengan una facturación por encima de 750 millones de euros en cada uno de los territorios en los que obtienen beneficios”

En España, la AEAT publica mucha información tanto en el informe anual de recaudación tributaria como en relación con la denominada información país por país. En ambos casos se recogen datos de tributación efectiva, los primeros referidos al ámbito doméstico y los segundos considerando la tributación de nuestras grandes multinacionales en los países en los que operan.

El primero de estos informes recoge los tipos que se mencionan una y otra vez por políticos o por cualquiera que considere que las multinacionales no pagan impuestos. Nos referimos al manido tipo efectivo del 7% (o según el último informe publicado del 8,8%). Este tipo viene siempre acompañado de otro que, atrae menos la atención, situado este año en el 20,7%. La diferencia viene de que el tipo efectivo del 8,8% es el resultado de dividir los impuestos pagados entre el resultado contable, mientras que el 20,7% sale de dividir dicha cantidad entre la base imponible. La principal diferencia entre base imponible y resultado contable viene dada porque de la primera se han restado los dividendos (o ganancias generadas en la venta de acciones), por los que ya se ha tributado en la entidad que los distribuye, para, de esta forma, eliminar la doble imposición. Es decir, es más correcta la cifra del 20,7% ya que mide magnitudes comparables.

Este ajuste trata, por lo tanto, de evitar la doble imposición nacional o internacional, de forma que los impuestos se paguen en el lugar donde se han generado los beneficios y no tributen dos o más veces, para que el impuesto sea neutral.

En segundo lugar, encontramos la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, también existente en todos los países comparables, para garantizar una tributación adecuada a la capacidad económica, a lo largo del ciclo económico. En España las grandes empresas ya tienen limitada esta compensación al 25% de la base imponible, la mayor limitación en la UE.

Finalmente, hay otros beneficios que se pueden conceder para fomentar distintas actuaciones, dentro de estos los más relevantes son la deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica y la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles. En resumen, por un lado, están las deducciones técnicas, para no someter a gravamen lo que tributó anteriormente, y por otro aquellas de política económica.

Parece que la primera conclusión sería clara, las primeras no se deberían suprimir, están presentes en todos los países, sirven para alcanzar la neutralidad del impuesto de manera que los beneficios tributen solo una vez allá donde se han generado y las segundas se han establecido por el propio legislador, que, si lo considera oportuno, no tiene más que modificarlas o limitarlas.



Segismundo Alvarez Royo-Villanova  
Notario de Madrid

## CONTENIDO

Hace unos días leímos la noticia de que una filial de una sociedad irlandesa había obtenido un beneficio de 300 mil millones de euros (cifra que equivale a  $\frac{3}{4}$  partes del PIB de Irlanda) sin pagar por ello ningún Impuesto de Sociedades.

En realidad, cada poco tiempo aparecen noticias semejantes, que no son supuestos de fraude sino de lo que se denomina "optimización fiscal" de las multinacionales.

Son solo ejemplos de un problema de enormes dimensiones que revelan cómo funciona -más bien de cómo no lo hace- el Impuesto de Sociedades para las grandes empresas multinacionales.

Es importante comprender que no se trata de una verdadera competencia fiscal entre Estados.

La competencia fiscal consistiría en que una empresa desarrolle su actividad en un Estado porque en ella paga menos impuestos.

Pero lo que sucede no es eso, sino que una empresa multinacional opera, produce y vende sus servicios en todo el mundo, pero desplaza artificialmente sus beneficios a países de baja o nula tributación -los que se conoce como paraísos fiscales-.

Aunque las estructuras suelen ser muy complejas, el sistema es básicamente el siguiente: la empresa crea filiales en países con baja o nula tributación a las cuales se atribuyen una gran parte de los beneficios, porque las demás empresas del grupo -las que verdaderamente generan beneficios- les pagan enormes cantidades por derechos de propiedad intelectual, servicios financieros, de bróker y otros, reduciéndose sus beneficios como consecuencia de estos "gastos".

En teoría las normas fiscales obligan a que estas transacciones entre empresas del grupo se hagan a precio de mercado, y por tanto no debería ser posible la elusión, pero la realidad es muy distinta.

La dificultad de determinar ese precio en servicios como la cesión de la propiedad intelectual hace que en la práctica sea imposible de demostrar el fraude.

Como demuestra un reciente estudio de Zucman, Wier, Torslov, el sistema permite a las multinacionales eludir al menos el 40% del Impuesto de Sociedades.

El fraude se revela de manera clarísima cuando se comparan los beneficios supuestamente obtenidos en distintos países con el gasto en personal en los mismos, como se ve en el gráfico.

Es evidente que la razón no es que los trabajadores de Puerto Rico sean 10 veces más productivos que los franceses o estadounidenses, entre otras cosas porque las diferencias son semejantes si se comparan los beneficios con las ventas o el valor de los activos en los mismos países.

Otro artículo del Economist destaca también que el 25% de los beneficios se producen en países de baja tributación mientras que en ellos solo se encuentran el 11% de los activos tangibles y el 5% de los empleados.

Estos países no son Estados fuera de control sino protectorados de EE.UU. o Reino Unido (Bermudas, Islas Vírgenes, Cayman) o Estados europeos (Luxemburgo, Irlanda, Holanda).

El carácter crecientemente intangible de los servicios que se venden y la globalización ha provocado un enorme aumento de esta forma de elusión del Impuesto de Sociedades, como se ve en este gráfico del estudio antes citado.

Las consecuencias de esta situación son gravísimas. Por una parte, se reducen de manera sustancial los ingresos fiscales de los Estados donde realmente están operando esas empresas. Los estudios del European Tax Observatory concluyen que Europa obtendría 170 mil millones más de impuestos si el tipo efectivo de las empresas fuera el 25% y que los países más perjudicados son los de la Unión Europea -salvo aquellos que participan activamente en estas estructuras como Holanda y Luxemburgo-.

La falta de estos ingresos del Impuesto de Sociedades hace que la carga fiscal se concentre en PYMES y en los trabajadores.

Además, las multinacionales obtienen una ventaja competitiva desleal frente a las empresas medianas -que no tienen tamaño suficiente para rentabilizar las estructuras fiscales transnacionales-, y las más "agresivas" se benefician frente a las más prudentes.

"El carácter crecientemente intangible de los servicios que se venden y la globalización ha provocado un enorme aumento de esta forma de elusión del Impuesto de Sociedades"

..//..

# Tribunalak

# Tribunales

## La reducción por rendimientos irregulares obtenidos por los abogados

T01



Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

**Elizabeth Gil García**  
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante

### RESUMEN

El objeto de la STS de 20 de enero de 2021 es determinar si los honorarios generados a lo largo de varios años que reciben los abogados pueden calificarse como rendimientos irregulares y, por tanto, aplican la reducción del art. 32.1 de la LIRPF. A tales efectos, ha de establecerse primero si se cumplen los requisitos para aplicar dicha reducción y, segundo, si la excepción del tercer párrafo del mencionado artículo es aplicable a la profesión de abogado.

### CONTENIDO

#### 1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA STS DE 20 DE ENERO DE 2021

El contribuyente redujo en su declaración-liquidación del ejercicio 2012 su rendimiento neto de actividades económicas en base al art. 32.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en relación con los servicios prestados en determinados procedimientos judiciales.

Ello porque el contribuyente entendía que esas rentas se habían obtenido de forma notoriamente irregular' al haber superado la resolución definitiva de las impugnaciones y recursos el período de dos años.

Sin embargo, la AEAT consideró que esa reducción no resultaba de aplicación y procedió a practicar liquidación eliminando la misma. El 28 de julio de 2014 el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa frente a la resolución que desestimaba el recurso de reposición formulado contra dicha liquidación.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana desestimó dicha reclamación en su resolución de 20 de junio de 2016. Frente a ella, el contribuyente interpuso recurso contencioso- administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, cuya sentencia de 16 de abril de 2019 (Nº Rec. 893/2016) desestimó el mismo.

En concreto, el TSJ se apoya en los argumentos ya esgrimidos en su sentencia de 2 de noviembre de 2012 (Nº Rec. 543/2010) cuando señalaba que en el caso de profesionales liberales no puede decirse que su renta sea irregular dado que las actividades profesionales suelen generar un flujo continuo de ingresos, con independencia de que los servicios desempeñados tengan una duración superior a dos años. Desestimaba, como decíamos, el recurso al concluir que "la abogacía es una de tales actividades económicas".

De hecho, éste fue el mismo argumento que empleó el TEAR para desestimar la reclamación en su resolución de junio de 2016.

El 12 de junio de 2019 el contribuyente preparó el escrito de recurso de casación que fue admitido mediante auto del TS el 31 de enero de 2020.

El TS en su sentencia de 20 de enero de 2021 (Nº Rec. 5372/2019) resuelve el citado recurso en atención a jurisprudencia anterior, concretamente las SSTS de 19 de marzo (Nº Rec. 2070/2017), 20 de marzo (Nº Rec. 2522/2017) y 16 de abril de 2018 (Nº Rec. 255/2016).

#### 2. LA REDUCCIÓN DEL ART. 32.1 DE LA LIRPF Y LA DECISIÓN DEL TS EN SU SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 2021

La cuestión que, por tanto, presenta interés casacional objetivo (como señala el TS en su auto de enero de 2020) y que resuelve el Alto Tribunal en su sentencia de 20 de enero de 2021 es si los rendimientos netos de actividades económicas generados en un período superior a dos años, y los calificados como notoriamente irregulares, quedan exceptuados de la reducción del art. 32.1 de la LIRPF cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera este tipo de rendimientos.

Como es sabido, el art. 32.1 de la LIRPF establece una reducción para los rendimientos netos de actividades económicas que se hayan generado en un período "superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo".

Cabe señalar que la finalidad del legislador al introducir esta reducción en la LIRPF para los rendimientos generados en un período superior a dos años es, como indica la STSJ de Madrid de 14 de diciembre de 2017 (Nº Rec. 229/2016), "mitigar el rigor progresivo de la tarifa cuando la retribución se percibe en un determinado período impositivo no coincidente con el de su generación".

Ahora bien, el art. 32.1 de la LIRPF excluye la aplicación de la meritada reducción a aquellos rendimientos que, aun cumpliendo los requisitos señalados anteriormente, "procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

Se plantean, pues, varias cuestiones.

Primero, ha de determinarse el cumplimiento de los requisitos del art. 32.1 de la LIRPF que da derecho a aplicarse la reducción.

..//..

## Los dilemas comunitarios del Impuesto sobre los depósitos bancarios de Andalucía

T02



Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2021

**Marcos Iglesias Caridad**  
**Profesor ayudante doctor de Derecho Financiero y Tributario**  
**Acreditado a profesor contratado doctor**  
**Universidad de Salamanca**

### SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y OTROS ANTECEDENTES
- II. SOBRE SI EL IDECA ES UN IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO Y SI SE OPONE A LA DIRECTIVA IVA. RECUERDOS SOBRE EL DEBATE DE CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO EXTREMEÑO
- III. LA AFECTACIÓN A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES DE LAS DEDUCCIONES QUE CONTEMPLA LA NORMATIVA DEL IDECA
- IV. BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

El TJUE en la Sentencia de 25 de febrero de 2021 (Sala Séptima) resuelve las dudas respecto del Derecho europeo que pesaban en torno al impuesto andaluz sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito. Se concluye que es un impuesto que no grava el volumen de negocios, por lo que no se superpone al IVA. Asimismo, se analizan las deducciones de la normativa andaluza desde las libertades comunitarias de establecimiento, de prestación de servicios y de circulación de capitales. Traemos también a colación la jurisprudencia constitucional sobre los impuestos que gravan los depósitos bancarios.

### CONTENIDO

#### I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y OTROS ANTECEDENTES

El impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito vuelve a estar en la palestra. Esta vez no es por su posible inconstitucionalidad, no apreciada por el Tribunal Constitucional (TC), que tuvo la oportunidad de pronunciarse acerca del impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito o IDEC, en la Sentencia núm. 210/2012, de 14 de noviembre. Ésta apuntó que dicho impuesto no entraba en colisión con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ni con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). De forma más reciente, se discute la regulación del impuesto andaluz bajo el prisma del Derecho comunitario.

En efecto. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 25 de febrero de 2021 (Sala Séptima), asunto C-712/19, Caso Novo Banco SA contra la Junta de Andalucía, analiza la regulación del impuesto andaluz sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (IDECA). Más en concreto, lo hace desde la interpretación de los artículos 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea (TFUE), y de los arts. 135 y 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA).

El TJUE resuelve las dos cuestiones prejudiciales en función del orden que le plantea el Tribunal Supremo (TS) en el Auto de 16 de julio de 2019, recibido por aquel Tribunal el 24 de septiembre del mismo año. No obstante, bien creemos que la segunda cuestión debería ser la primera en dilucidarse, para seguir un mejor orden lógico en la argumentación. Decimos esto pues la segunda cuestión prejudicial ataca al fundamento del IDECA, mientras que, la primera, a una parte de su regulación, concretamente a las deducciones del impuesto andaluz, que no son nada marginales, sino que, para los casos en los que son aplicables, vacían el impuesto de recaudación. En este sentido, parece correcto reflexionar, primero, sobre la legitimidad o fundamento del tributo, para luego analizar los ámbitos que lo regulan, en concreto, las deducciones que se cuestionan. Cuando al TC se le planteó el recurso de inconstitucionalidad sobre la versión extremeña, siguió este orden que nosotros proponemos al tratar la Sentencia del TJUE que, ya decimos, parece secuencialmente más coherente.

Conviene recordar cómo se introdujo este impuesto en nuestro sistema fiscal español. Fue la Comunidad de Extremadura la que en un primer momento lo implantó, allá por el año 2001, a través de la Ley 14/2001, de 29 de noviembre (BOE núm. 31, de 5 de febrero de 2002), para posteriormente preverlo en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre (DOE núm. 150, de 23 de diciembre de 2006). Seguida a esta comunidad, lo aprobó Andalucía a través de la Ley 11/2010 de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público (BOJA núm. 243/2010, de 15 de diciembre, en vigor ya para 2011) y Canarias por la Ley 4/2011, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE núm. 166, de 12 de julio de 2012, en vigor desde 1 de julio de 2012). Todos ellos son impuestos que fijan como período impositivo el del año natural. Ni para el caso andaluz ni para el canario el Gobierno de España recurrió ante el TC, como sí lo hiciera con el impuesto extremeño, a pesar de sus grandes similitudes. La cercanía ideológica del Gobierno de la Nación con el de la Comunidad Autónoma de turno parece explicar por qué en unos casos los impuestos se llevan ante el TC y, en otras ocasiones, no, permaneciendo invariables las dudas de constitucionalidad.

..//..

## Los impuestos progresivos sobre el volumen de negocios son directos y no constituyen ayudas de estado

# T03



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2021

**José Manuel Macarro Osuna**  
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pablo de Olavide

### SUMARIO

1. DOS IMPUESTOS PROGRESIVOS SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS
2. LA CONSIDERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO Y SU RECHAZO POR EL TRIBUNAL GENERAL DE LA UE
3. LA CONFIRMACIÓN DEL TJUE DE LA POSTURA DEL TRIBUNAL GENERAL
  - 3.1. La determinación del sistema de referencia para el análisis de la selectividad
  - 3.2. La tributación empresarial progresiva no supone, en sí misma, una ayuda de Estado
  - 3.3. La combinación de volumen de negocios y bonificaciones fiscales dependientes del beneficio
4. VALORACIÓN CRÍTICA: ¿UN GOLPE AL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES?
5. BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado acerca de si dos impuestos establecidos por Polonia y Hungría son constitutivos de ayudas de Estado. Dichos tributos presentaban una configuración similar: impuestos sobre el volumen de negocios con tipos progresivos y con un mínimo de facturación exento. Profundizando en sus pronunciamientos en los casos Tesco y Vodafone, el TJUE rechaza que este tipo de configuración tributaria suponga una ayuda de Estado. Afirma que el volumen de negocios, como el beneficio, es un indicador pertinente de la capacidad contributiva, y rechaza que los tipos progresivos puedan aplicarse únicamente a la tributación sobre beneficios. El Tribunal de Justicia afirma que, pese a lo sostenido por la Comisión, los impuestos polaco y húngaro tienen naturaleza directa, y no indirecta. Siguiendo el planteamiento de la Abogado General Kokkot, consideramos que estas sentencias pueden tener un impacto relevante en la propuesta de la Comisión sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales, concebido también como un gravamen sobre el volumen de negocios con un mínimo exento.

### CONTENIDO

#### 1. DOS IMPUESTOS PROGRESIVOS SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS

La introducción de gravámenes sobre el volumen de negocios como forma de incrementar la tributación empresarial o de determinados sectores de la economía ha incrementado su popularidad en los últimos años, sobre todo a raíz de las propuestas y aprobación de distintos impuestos digitales con esta configuración. Sin embargo, la Comisión Europea, impulsora de un impuesto sobre servicios digitales basado en dicha expresión de la capacidad económica que no ha sido aprobado, ha atacado jurídicamente algunos de estos nuevos tributos, cuestionando su compatibilidad con las libertades fundamentales o por entender que podrían constituir ayudas de Estado.

Esta última ha sido la cuestión decidida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en sus recientes sentencias de 16 de marzo de 2021, donde se ha pronunciado sobre la legalidad de dos impuestos establecidos en Hungría y Polonia. Dichas figuras, si bien presentan un alcance diferenciado, coinciden en que son impuestos sobre el volumen de negocios, con un mínimo exento y una escala de gravamen progresiva. Hay que recordar que en el caso húngaro el TJUE ya tuvo oportunidad de pronunciarse acerca de si tributos similares eran conformes a la libertad de establecimiento en sus sentencias de 3 de marzo de 2020, Vodafone (C-75/18) y Tesco (C-323/18). El Tribunal de Luxemburgo no apreció que dicho tipo de figuras supusieran una obstaculización de dichas libertades fundamentales. En los pronunciamientos que vamos a analizar, no obstante, la cuestión que se ha dilucidado es si este tipo de configuración tributaria puede constituir una ayuda de Estado selectiva.

El impuesto polaco sobre el Sector del Comercio Minorista fue aprobado por el Parlamento de la República de Polonia el 6 de julio de 2016. El hecho imponible del mismo era la venta al por menor de mercancías a consumidores personas físicas, siendo un impuesto real, pues eran sujetos pasivos todos los vendedores minoristas, con independencia de su estatuto jurídico. La base imponible del tributo se calcula con el volumen de negocios mensual del contribuyente, fijándose un mínimo exento de tributación de cerca de 3.750.000 € de ventas. Así, por debajo de dicha cuantía no se tendría que satisfacer cuota tributaria alguna. Superado dicho umbral, se aplicaría un tipo del 0,8% para el primer tramo impositivo, que abarcaría de los 3.750.000 € a los 37,5 millones de euros. Al volumen de ventas mensual que supere los 37,5 millones de euros se le aplicará un gravamen del 1,4%.

..//..



Enrique de Miguel Canuto

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia (Italia)

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Universitat de València

Magistrado Suplente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PREMISAS FÁCTICAS
- III. INSTRUMENTOS NO COMPLEJOS
- IV. PARTE INTEGRANTE DEL PRODUCTO
- V. SERVICIOS DE ASESORAMIENTO
- VI. RELATO FÁCTICO
- VII. CUESTIONES Y NOCIONES
- VIII. SERVICIOS DE INVERSIÓN
- IX. SERVICIOS AUXILIARES
- X. OPERACIONES A FUTURO
- XI. CONTABILIDAD INTERNACIONAL
- XII. RELACIONES DE COBERTURA
- XIII. CRITERIOS REQUERIDOS Y REQUERIMIENTOS DE EFICACIA
- XIV. MODALIDADES Y "DISCONTINUACIÓN" DE LA COBERTURA
- XV. OPERACIONES FINANCIERAS.- XVI. ORO DE INVERSIÓN

## RESUMEN

El estudio de la tributación en el impuesto sobre el valor añadido de los contratos de permuta financiera, exige el previo conocimiento de estos derivados financieros. Para ello acudimos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea y a las nociones de la Contabilidad internacional.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN.

En el contexto de las operaciones de inversión, relativas a instrumentos financieros, un "derivado", desde el punto de vista jurídico, cristaliza la expectativa de inversor sobre el precio de un activo, en la intuición de un cambio en su perjuicio. Desde el punto de vista económico, un derivado mira al valor razonable, esto es, al valor de mercado, del activo subyacente en una fecha futura, en la espera de obtener una ganancia. El escenario propio de los "derivados" siempre es dual o binario, porque juegan los movimientos del precio de activos subyacentes junto a los movimientos del precio del instrumento financiero derivado, desde la concepción de que tales movimientos sean de signo opuesto.

Una permuta financiera sobre tipos de interés es un contrato consensual, de intercambio o canje, que se perfecciona por el acuerdo entre las partes y cuyos elementos son tipos de interés o tipos de referencia, un capital o importe o base nocional y un calendario de fechas o plazos de pago pactados. Los subyacentes pueden ser créditos en la misma moneda o créditos en diferentes monedas, de las partes contratantes.

Existe autonomía o separación formal entre los contratos subyacentes de referencia y el contrato o instrumento derivado. En las permutas financieras sobre tipos de interés los contratos subyacentes de ordinario son dos contratos de crédito o préstamo de dos distintos deudores contratantes.

..//..

# Consideraciones sobre la cláusula IRPH a la luz de sus antecedentes y de la doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión europea

T05



Revista Boliviana de Derecho, Nº. 31, 2021



**Carolina del Carmen Castillo Martínez**

**Magistrado-juez titular del Juzgado de Instancia nº 4 de Castellón**

**Doctora en Derecho Profesora Titular de**

**Derecho Civil (excedente)**

**Profesora Asociada de Derecho Civil**

**Universitat de València**

**Académica de número de la Real Academia Valenciana de Jurisprudencia y Legislación**

## SUMARIO

- I. EL ÍNDICE IRPH Y LOS ANTECEDENTES FÁCTICOS DE LA RESOLUCIÓN DEL TJUE
- II. LAS CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL MACIEJ SZPUNAR
- III. LA STJUE DE 3 DE MARZO DE 2020
- IV. PRONUNCIAMIENTOS MÁS RECIENTES DE NUESTROS JUZGADOS Y AUDIENCIAS PROVINCIALES
  1. Sentencias que declaran el carácter abusivo de la cláusula IRPH
  2. Sentencias que no acogen la abusividad de la cláusula IRPH

## RESUMEN

Mediante el dictado de su sentencia de 3 de marzo de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dado por finalizado el último episodio en la evolución del índice IRPH al que se ha venido referenciando casi una décima parte de las hipotecas en España, frente al resto que toma como referencia el Euribor, declarando en esencia que los consumidores podrán acudir a los tribunales a los efectos de que se declare la abusividad de la cláusula que en las escrituras de constitución de hipoteca contiene el referido índice. Para comprender el alcance de la situación actual conviene considerar siquiera someramente en qué consiste el IRPH y las consecuencias que su aplicación ha supuesto para los prestatarios consumidores afectados, atendiendo para ello a los antecedentes fácticos que motivaron el dictado de la señalada resolución, al precedente que a su respecto supusieron las conclusiones del Abogado General, al contenido de la propia STJUE y, últimamente y hasta que se produzca algún pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Supremo, a las más recientes resoluciones emanadas de nuestros Juzgados y Audiencias Provinciales. Todas estas referencias integran el contenido del presente trabajo.

## CONTENIDO

### I. EL ÍNDICE IRPH Y LOS ANTECEDENTES FÁCTICOS DE LA RESOLUCIÓN DEL TJUE.

Con su sentencia de 3 de marzo de 20201, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dado por finalizado el último episodio en la evolución del índice IRPH al que se ha venido referenciando casi una décima parte de las hipotecas en España, frente al resto que toma como referencia el Euribor, declarando que los consumidores podrán acudir a los tribunales a los efectos de que se declare la abusividad de la cláusula que en las escrituras de constitución de hipoteca contiene el referido índice. Para comprender el alcance de la situación actual conviene considerar siquiera someramente en qué consiste el IRPH y las consecuencias que su aplicación ha supuesto para los prestatarios consumidores afectados, atendiendo para ello a los antecedentes fácticos que motivaron el dictado de la señalada resolución, al precedente que a su respecto supusieron las conclusiones del Abogado General, al contenido de la propia STJUE que consolida doctrina al respecto y, últimamente y hasta que se produzca algún pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Supremo, a las más recientes resoluciones emanadas de nuestros Juzgados y Audiencias Provinciales. Todas estas referencias integran el contenido del presente trabajo mediante el que se pretende ofrecer un panorama general de actualidad en relación con la situación del IRPH.

El Índice de Referencia de Préstamos Hipotecarios (IRPH) constituye uno de los tipos aplicados para remunerar los préstamos con garantía hipotecaria concedidos por las entidades de crédito en España. Su denominación técnica es la de "Tipo medio de los préstamos hipotecarios a más de tres años, para adquisición de vivienda libre", resultando que hasta el 1 de noviembre de 2013 concurrían hasta tres tipos de IRPH. A saber: (i) IRPH Bancos; (ii) IRPH Cajas; y (iii) IRPH Entidades conjunto de entidades (consistente en un promedio de los dos anteriores). Pero desde la fecha señalada dejó de publicarse por el Banco de España el IRPH Bancos y el IRPH Cajas, sustituidos en los préstamos referenciados a cualquiera de estos tipos, por el IRPH de Entidades de Crédito más un diferencial. Como ya avancé, se calcula que en torno a algo más de una décima parte de los préstamos hipotecarios concertados en España aplicaron los referidos índices, cuya característica más destacada es la de haber sido siempre más elevados que el Euribor que, como es sabido, constituye el índice más usualmente empleado para referenciar la remuneración en las hipotecas. Resulta significativo que a partir de 2009 esta diferencia es cada vez mayor, con especial relevancia en los años 2012 y 2013.

..//..

## ¿Cambio de criterio del TJUE en la tasa de telefonía?

# T06

Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Nº. 7, 2021



**Beatriz Moreno Serrano**  
Intervención-Tesorería, categoría superior  
Doctora en Derecho

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. STS 16/2/2009
- III. STJUE 12/7/2012
- IV. STJUE 27/1/2021
- V. STS 26/4/2021
- VI. Consideraciones finales

### RESUMEN

El Tribunal Supremo avala, en interpretación de la STJUE del pasado 27 de enero, la aplicación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigida a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de Internet, tanto si estas son las titulares de las redes utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

El art. 24 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRL), establece tres reglas diferentes para la fijación del importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local:

1.<sup>a</sup> La primera regla, que es la general, viene contenida en su letra a): «Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada».

2.<sup>a</sup> La segunda regla es la contenida en la letra b): «Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación».

3.<sup>a</sup> La tercera regla hace referencia a la denominada «tasa del 1,5%» y está contenida en la letra c): «Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquellas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».

Entre las reformas introducidas en el régimen especial de cuantificación de la tasa por ocupación del dominio público local por la Ley 51/2002, (1) destacó la incorporación al art. 24.1 c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, de un párrafo tercero según el cual «No se incluirá en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil».

Hasta ahora, teníamos claro el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la tasa por utilización del dominio público local para los operadores de telefonía móvil, pero todavía no se había pronunciado en relación con los servicios de telefonía fija y acceso a Internet.

#### II. STS 16/2/2009

A partir de la reforma operada por la Ley 51/2002, surgieron dos posturas enfrentadas. La primera de ellas (defendida por los operadores de telefonía móvil) que interpretaba que la exclusión de los servicios de telefonía móvil se refería a la tasa por ocupación del dominio público local. En cambio, la segunda postura (liderada por la FEMP (2) y seguida por cientos de ayuntamientos) sostenía que la mención a la telefonía móvil en el citado artículo lo que hacía era confirmar que este tipo de operadores realizaba el hecho imponible de la citada tasa, si bien la cuantificación de la cuota tributaria se debía hacer conforme al art. 24.1 a) de la Ley de Haciendas Locales (referencia al valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización privativa o aprovechamiento especial, si los bienes afectados no fuesen de dominio público). La FEMP afirmaba:

...//...

**José María Utande San Juan**  
Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente)  
Letrado del Tribunal Constitucional

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS
  - 2.1. Transmisiones de oro por particulares: cuestión resuelta
  - 2.2. Transmisión de valores: en espera de pronunciamientos sobre la Ley 7/2012
  - 2.3. La adquisición mediante usucapión no tribute
  - 2.4. Extinción o disolución parcial de condominio: se consolidan los criterios
  - 2.5. Las contragarantías en favor de sociedades de garantía recíproca no están exentas
3. OPERACIONES SOCIETARIAS
4. ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
  - 4.1. La escritura de transmisión de farmacia es inscribible
  - 4.2. La agrupación, segregación y disolución de un condominio tributan separadamente
  - 4.3. La escritura de liberación de deudores está sujeta
  - 4.4. La constitución de complejos inmobiliarios está sujeta
  - 4.5. Las UTEs son sujetos pasivos
  - 4.6. La modificación de las condiciones financieras de un préstamo tributa solo por su valor económico
  - 4.7. La cesión de créditos hipotecarios debe tener en cuenta la parte ya amortizada
  - 4.8. Viviendas de protección oficial: una amplia casuística
  - 4.9. El acta de finalización de obra interrumpe la prescripción

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Nuestro propósito es dar cuenta de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo referidos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD} emitidos durante 2020 y lo que llevamos de 2021. La referencia no es exhaustiva, sino que se han seleccionado los que hemos considerado de más interés, centrándonos en los aspectos sustantivos más que en los procedimentales.

La nueva configuración del recurso de casación en materia contencioso administrativa dada por la Ley Orgánica 7 /2015, de 21 de julio ha supuesto un cambio trascendental, como ya puso de manifiesto R. HUESCA BOADILLA en esta misma publicación. Al sustituir un sistema basado en la cuantía del asunto por el que gira en torno a la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se está haciendo posible que el Tribunal Supremo cumpla mejor con su función nomofiláctica y fije doctrina legal sobre aspectos en los que hasta el momento no había tenido ocasión de hacerlo.

Las sentencias de las que a continuación damos noticia son buena prueba de lo que se acaba de indicar, para el caso concreto del ITPAJD. Antes de exponer sucintamente el contenido de las resoluciones seleccionadas, nos parece importante recordar el doble contenido de las sentencias dictadas en resolución de los recursos de casación:

I) Por un lado, fijan la doctrina legal sobre el aspecto que se consideró que tenía "interés casacional objetivo". Como dice el art. 93.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, "[I] la sentencia [resolutoria del rec. de casación] fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara4 de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo":

...//..



**Antonio Longás Lafuente**  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

1. Hecho imponible
2. Exenciones
3. Lugar de realización
4. Devengo
5. Base imponible
6. Tipos impositivos
7. Deducciones
8. Devoluciones
9. Gestión del impuesto
10. Otros aspectos relativos al IVA

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

El 2019 no ha sido un año en el que se hayan promulgado normas internas con trascendencia en materia de IVA. Ante esta ausencia normativa, el presente artículo analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada a lo largo del año, que afecta a este impuesto.

Para una mayor comprensión y orden en la exposición se analizan las resoluciones más importantes de acuerdo con la propia estructura de la LIVA, de forma que el lector tenga así un conocimiento de esta jurisprudencia acorde con los títulos de la norma.

## CONTENIDO

### 1. Hecho imponible

#### 1.1. Dación en pago

Si bien el Tribunal Supremo (TS) en la Sentencia de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1095/2018 –NFJ075763–)1 examina una operación sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), efectúa diversas consideraciones generales en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), de manera que recuerda la tributación en el IVA de las operaciones de dación en pago (en el supuesto analizado un deudor hipotecario conviene con una entidad financiera la dación en pago del inmueble hipotecado mediante escritura de dación en pago de deudas y cancelación de hipotecas), concurriendo para el TS los requisitos que la jurisprudencia reclama con habitualidad en el negocio jurídico de la dación en pago: la cesión del dominio pleno en concepto de pago de la deuda, el consentimiento del acreedor para la realización de una prestación distinta a la que inicialmente se había establecido y la existencia de un crédito líquido que, en este caso, opera como contraprestación a la entrega o adjudicación del bien con la finalidad de extinguirlo.

Lleva a cabo el órgano jurisdiccional un examen del derecho tributario como sistema, con base en el principio de coherencia, desde la perspectiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), del impuesto sobre sociedades y del IVA, para concluir que el derecho tributario toma en consideración el negocio jurídico de la dación en pago como un negocio global oneroso en el que la adjudicación del inmueble al acreedor constituye la contraprestación de la extinción de la deuda hipotecaria.

Así, desde el punto de vista del IVA recuerda que para el caso de que la transmisión del bien inmueble se realizase por una sociedad mercantil, la dación en pago estaría sujeta, en principio, a IVA, al constituir una entrega de bienes gravada por el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

..//..

El TJUE y el Tribunal Supremo cierran un debate y abren otro

¿cabe imponer la tasa del 1,5% por utilización del dominio público municipal a las empresas de telefonía móvil?

T09



Revista de estudios locales. Cunal, N°. 242, 2021

Álvaro Pascual Morcillo  
Baño León Abogados, S.L.P

## SUMARIO

1. ANTECEDENTES DE LA CONTROVERSIAS
2. EL RECURSO RELATIVO A LA ORDENANZA FISCAL DE PAMPLONA
3. RECURSO DE CASACION ANTE EL TS Y CUESTION PREJUDICIAL
4. LA RESOLUCION DEL RECURSO DE CASACION

## RESUMEN

El 26 de abril de 2021 el Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el recurso contencioso-administrativo 1636/2017, relativo a la aplicación, a las empresas de telefonía fija e internet, de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Pamplona que regula la tasa por aprovechamientos especiales del suelo, vuelo y subsuelo del dominio público local por las empresas explotadoras de servicios de suministros. Con carácter previo, el pasado 27 de enero el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) dictó sentencia en el procedimiento C-764/18, en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo en este asunto.

Los efectos de ambas sentencias pueden ser muy importantes, en la medida en que particularmente la sentencia del TJUE parece apartarse de su doctrina previa sobre la imposibilidad de gravar con una tasa por la utilización privativa del dominio público a las empresas de telefonía móvil.

## CONTENIDO

### 1 . ANTECEDENTES DE LA CONTROVERSIAS

Conviene recordar que el artículo 24.1.c) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) excluye a los servicios de telefonía móvil de la tasa que grava la utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general. El importe de dicha tasa es del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida en el municipio.

Por su parte, el artículo 12 de la Directiva autorización exige que las tasas administrativas que se impongan a las empresas que presten servicios o suministren redes de comunicaciones electrónicas cubran solamente los gastos administrativos que ocasione la gestión del régimen de autorización general y sean establecidas de manera objetiva, transparente y proporcional. A su vez, el artículo 13 permite a los Estados miembros imponer cánones por la instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, siempre que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos y que sean no discriminatorios, transparentes y proporcionados. Nótese que la Directiva autorización ha sido derogada, entretanto, por la Directiva (UE) 2018/1972 de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas.

En sentencia de 12 de julio de 2012 (asuntos acumulados C-55/11, c-57 /11 y C-58/11 ), el TJUE declaró que el artículo 13 de la Directiva autorización se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil. Dicha sentencia afectó a miles de Ordenanzas municipales que, al amparo del artículo 24.1 .a) del TRLHL, habían establecido tasas que gravaban a los operadores de telefonía móvil por la utilización de redes de comunicaciones instaladas en el dominio público municipal.

..//..

## Análisis sobre los pronunciamientos más relevantes en sede administrativa y/o judicial en materia de IRPF en periodo COVID-19

T10



Actualidad jurídica Aranzadi, N° 975, 2021

Xavier López Villaécija  
Director del Área Fiscal  
Sanahuja Miranda

### SUMARIO

Rendimiento capital inmobiliario  
Rendimientos del trabajo  
Ganancias patrimoniales  
Actividades económicas

### RESUMEN

La mayor parte del año 2020, y de lo que llevamos de 2021, se ha visto marcado no solo por la pandemia del virus COVID-19, que ha supuesto una emergencia sanitaria a nivel global, sino también por ser un periodo en el que el Tribunal Supremo ha destacado por el gran número de recursos de casación admitidos a trámite en ámbito tributario. Y en muchos casos, con sentencias favorables al interés del contribuyente.

Por ello, es de especial interés repasar los principales cambios de cierto calado en los distintos elementos que componen el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Revisaremos así, no solo los cambios de criterio mostrados en distintas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), sino también los dispuestos en distintos TEAR y en el propio Tribunal Supremo.

### CONTENIDO

#### Rendimiento capital inmobiliario

Cabe destacar el cambio de criterio a la hora de calcular el límite de la amortización en inmuebles alquilados que fueron adquiridos de forma lucrativa, originado a partir de la resolución vinculante de la DGT V3404-19. Anteriormente, solo eran amortizables los gastos ocasionados por la aceptación de herencia. No obstante, la referida resolución de la DGT determina que a esos gastos se les sumaría el valor del propio inmueble a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Por otro lado, es de gran importancia la aplicabilidad de la reducción del 60% por arrendamiento de vivienda habitual en el caso de recibir el contribuyente una liquidación paralela por parte de la Administración Tributaria. Hasta ahora, en caso de darse este supuesto, Hacienda no venía permitiendo aplicar la referida reducción del 60%, pero a partir de la sentencia 1312/2020 del Tribunal Supremo, sí es viable, teniendo como único requisito, el deber de informar de la totalidad de ingresos percibidos por este concepto (alquiler destinado a vivienda habitual) en la respuesta del primer requerimiento/liquidación recibido/a de Hacienda.

#### Rendimientos del trabajo

Cabe resaltar la sentencia del TEAC de 23 de marzo de 2021, sala 1.<sup>a</sup>, R.G. 851/2021, en la que se establece, con rotunda claridad, la exención de las pensiones no contributivas por gran invalidez, asimilándolas así con el tratamiento dado a las pensiones contributivas. Así como las rentas obtenidas durante un periodo de invalidez temporal, que son susceptibles de deducción como las de invalidez permanente a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo 1381/2020.

#### Ganancias patrimoniales

A este respecto, se trae a colación la sentencia del TEAR de Murcia de 11 de enero de 2019, refrendada por el Tribunal Supremo, que dictamina que, en caso de percibir costas por un litigio, al tiempo que estas se deben declarar como ganancias patrimoniales, se pueden deducir los gastos incurridos en la propia defensa jurídica.

Asimismo, en caso exención por reinversión en vivienda habitual, también han surgido varias novedades:

..//..

## La tasa municipal por estacionamiento de vehículos. Principales cuestiones conflictivas

T11



Revista de estudios locales. Cunal, Nº. 242, 2021

Juan Calvo Vérgez  
Universidad de Extremadura

### SUMARIO

1. DELIMITACION DE LA NATURALEZA JURIDICA DE LA TASA
2. A VUELTAS CON EL METODO DE CUANTIFICACION DE LA TASA SUSCEPTIBLE DE SER APLICADO
3. PRINCIPALES CUESTIONES , CONFLICTIVAS SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE EN LA GESTION TRIBUTARIA DEL GRAVAMEN

### RESUMEN

El presente trabajo analiza, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencia!, las principales cuestiones conflictivas que suscita en la actualidad la liquidación de la tasa municipal por estacionamiento de vehículos. Dichas cuestiones conflictivas van más allá de la propia delimitación del hecho imponible, proyectándose asimismo sobre los elementos de cuantificación y sobre la gestión tributaria del gravamen.

### CONTENIDO

#### 1. DELIMITACION DE LA NATURALEZA JURIDICA DE LA TASA

Como es sabido son sujetos pasivos contribuyentes de la denominada tasa municipal por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local con pasos de vehículos o carroajes a través de aceras o calzadas (la comúnmente llamada "tasa de vados") quienes utilicen o aprovechen el dominio público local en beneficio particular con pasos de vehículos a través de aceras o calzadas.

En efecto, tratándose de esta modalidad de tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local por entradas de vehículos o carroajes a través de las aceras, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 23 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), el sujeto pasivo, en concepto de contribuyente, lo constituye la persona o entidad que realice el hecho imponible de la tasa, esto es, quien disfrute, utilice o aproveche especialmente el dominio público local en beneficio particular.

Y serán sujetos pasivos, en concepto de sustituto del contribuyente, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios (mecanismo de repercusión potestativa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 23.2.d) del TRLRHL, que faculta a los sustitutos a repercutir la cuota de la tasa sobre el contribuyente).

En todo caso se requiere la determinación del propietario al objeto de concretar quién adquiere la condición de sustituto en estas tasas por entradas de vehículos o carroajes a través de las aceras.

El hecho imponible de la citada tasa lo constituye precisamente el uso privativo o especial del dominio público local, lo que implica la restricción del uso de dicho dominio público para el resto de los vecinos y ciudadanos.

Tiene lugar por tanto un uso especial del dominio público y no de un uso privativo, ya que no se impide el uso de ese espacio por los viandantes.

Con carácter adicional el citado hecho imponible se realiza aunque no se haya solicitado la autorización previa para establecer el vado o éste no se encuentre señalizado. La presente tasa se exigirá de acuerdo con lo establecido en la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora de la misma sin que, a estos efectos, resulte determinante para su exacción la obtención de la debida autorización o licencia administrativa.

Y ello con independencia de las eventuales infracciones que tales ausencias preceptivas puedan llegar a originar de acuerdo con su normativa aplicable. ¿Debe estimarse que se produce la realización del hecho imponible de la tasa no existiendo un aprovechamiento especial del dominio público local si, por ejemplo, la calle desde la que se accede al inmueble no resulta ser de dominio público, sino de dominio privado de los miembros de la urbanización?

A nuestro juicio existe un aprovechamiento especial del dominio público local, aunque sea de forma indirecta, para la entrada de vehículos en la urbanización y para el acceso a los garajes por vía particular.

Y ello en tanto en cuanto para ello se produce previamente un acceso desde la vía pública, con la consiguiente interrupción para una utilidad privada, tanto de la circulación de vehículos por la vía pública como de peatones por la acera que da acceso a la calle de propiedad particular, resultando procedente el alta de oficio sin que sea necesario a tal efecto que por parte del contribuyente se solicite licencia.

Con carácter adicional, teniendo lugar la imposición de una sanción por el establecimiento de un vehículo, sin el distintivo que lo autoriza, en el lugar habilitado para el estacionamiento y con limitación horaria, nos hallaremos en presencia de una sanción de tráfico y no tributaria.

..//..

## Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (I). En la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo

T12



Quincena fiscal, N° 11, 2021

Alejandro Menéndez Moreno  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

### CONTENIDO

Este primer comentario editorial dedicado a la ejecución de sentencias en materia tributaria va a tomar como referencia la sentencia del Tribunal Supremo 3960/2020, de 19 de noviembre (cuyas tesis asume la más cercana sentencia del Tribunal Supremo 4401/2020, de 22 de diciembre, que se analizará en el siguiente editorial con mi firma), por entender que es, de entre las recientes, la más clarificadora de las cuestiones nucleares que plantean las mencionadas tareas ejecutivas.

La primera de las indicadas sentencias del Tribunal Supremo (STS), la 3960/2020, de 19 de noviembre, dictada al apreciarse la concurrencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, tiene por objeto establecer el acierto o error de la sentencia recurrida, que es la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de diciembre de 2017, que estimó el recurso de apelación presentado por el Ayuntamiento de Lugo contra la sentencia 197/17, del Juzgado n.º 2 de esa misma ciudad de Lugo.

Pues bien, la citada STS 3960/2020 revoca y deja sin efecto la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, subrayando, en su Fundamento de Derecho tercero (FD 3º), que la mayor dificultad jurídica que presenta el caso examinado es advertir sobre "el sentido constitucional de la ejecución de sentencia judicial firme y su diferencia esencial y constitutiva, en el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 LJCA (RCL 1998, 1741) –esta referencia debe entenderse hecha al artículo 24.1 CE (RCL 1978, 2836)–, de las reglas que disciplinan la ejecución de las resoluciones administrativas, no trasladables a la sentencia como fuente de su ordenación ni de la competencia judicial". En consecuencia, la STS que se analiza indica, en ese mismo FD 3º, que el artículo 104 (regulador de los "plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa") y concordantes de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) (LGT) resultan ajenos a la ejecución de una sentencia judicial firme.

Así pues, resulta evidente –y difícilmente rebatible–, que, a la hora de proceder a la ejecución de una sentencia referida a una obligación tributaria, lo determinante para el TS no es la naturaleza o el objeto de la misma (o sea, lo que hay que ejecutar), sino el que haya sido un órgano jurisdiccional el que ha emitido la sentencia (o sea, quien ordena la ejecución); de manera que, si bien no hay duda de que es a la Administración a quien compete llevar a cabo su ejecución, no es de su incumbencia decidir los términos y condiciones de la misma.

Por su parte, la doctrina (me refiero, por todos, a F. ALONSO MURILLO: "La ejecución de sentencias contencioso-administrativas firmes en materia tributaria: aspectos conflictivos", Aranzadi, 2020) formula los principios informadores de la ejecución de las sentencias –que, como tales principios, han de informar las decisiones concretas que se han de adoptar en esta materia–, refiriéndose a los de respeto de la intangibilidad, invariabilidad o immodificabilidad de las resoluciones judiciales firmes; de proscripción de las dilaciones injustificadas; y de fidelidad con la parte dispositiva y con los fundamentos de la resolución judicial ejecutada.

Continuando con el análisis de la citada STS 3960/2020, resulta particularmente crítica con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el número 3 de su FD cuarto, cuando se refiere a que la primera no ha llevado a cabo una verdadera retroacción de actuaciones, sino que ha concedido al Ayuntamiento de Lugo una segunda oportunidad "para que lo haga bien esta vez y acredite aquello que le incumbe". Lo cual, evidentemente, equivale a tolerar los graves errores de gestión del citado Ayuntamiento, otorgándole una segunda posibilidad de acreditar lo que pudo y debió haber llevado a cabo anteriormente –en concreto la fundamentación de la responsabilidad subsidiaria de la recurrente–; por lo que, en atinadas palabras de la mencionada STS, es una concesión que está "lejos de dar satisfacción al derecho de defensa del demandante en el proceso". Por eso, en el primer párrafo del número 1 del mismo FD cuarto de la sentencia que se comenta, se había descrito sintéticamente y certeramente la finalidad de la retroacción de actuaciones, entendiendo por tal "la de subsanar los defectos de formade que adoleciera el acto impugnado, con el propósito de restañar la indefensión que hubiera podido causarse a la parte demandante, lo que es coherente con la idea de que la retroacción identifica el momento preciso del procedimiento irregular en que sucedió la falla". En los párrafos siguientes se pondrá de manifiesto la estrecha relación entre el alcance de la retroacción y los términos de la sentencia que la Administración ha de proceder a ejecutar.

Entrando ya en la cuestión procesal determinante, recuerda el TS en el número 4 del mismo FD cuarto de la STS 3960/2020, que "el plazo para ejecutar una sentencia judicial no está previsto en la Ley de nuestra Jurisdicción". Y añade que los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) no se refieren específicamente a la ejecución de las sentencias en materia tributaria, sino a la de cualquier sentencia firme susceptible de ejecución que haya sido dictada en un proceso desarrollado en esa jurisdicción. Pero, como señala el número 6 de ese mismo FD cuarto de la STS 3960/2020, el que la citada Ley procesal no prevea un plazo único y universal para ejecutar las sentencias firmes "no significa que quede en manos de la Administración elegir a placer el ritmo de la ejecución o el plazo para llevarla a cabo"; ritmo y plazo que, como parece obvio, podrían establecerse, si fuera preciso, en la misma sentencia o por el Tribunal sentenciador en el ámbito de la propia ejecución, teniendo en cuenta la urgencia del caso o el riesgo de pérdida del derecho que ha sido ganado en la sentencia.

..//..

## Comentarios en torno a las recientes tesis del Tribunal Supremo en torno a la imbricación entre derecho tributario y sustantivo en el marco del Impuesto sobre Sucesiones

T13



Quincena fiscal, Nº 11, 2021

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

### SUMARIO

1. Introducción
2. El mecanismo presuntivo de obtención del ajuar doméstico. Planteamiento
3. Detección de una o dos transmisiones mortis causa en determinados supuestos en que el segundo causante no haya aceptado la herencia del primero
4. Bibliografía

### RESUMEN

El trabajo analiza recientes sentencias recaídas en torno al Impuesto sobre Sucesiones. En concreto unas han alterado el planteamiento interpretativo operativo en torno al ajuar doméstico, como componente de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones, mientras que otras han puntualizado las consecuencias del Art. 1006 del Código Civil. El trabajo específicamente aborda la interrelación entre la norma civil y la tributaria a la luz de tales planteamientos jurisprudenciales.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

El Tribunal Supremo (en adelante TS) ha introducido, en recientes sentencias, una interesantísima doctrina que puede conllevar parcialmente una matización de las interrelaciones entre el Derecho Tributario y el sustantivo. En concreto abordaremos determinados pronunciamientos recaídos en torno al Impuesto sobre Sucesiones y donaciones (en adelante ISD).

Las soluciones se inscriben pues en el marco de un impuesto de substrato eminentemente jurídico. En síntesis estos pronunciamientos, si bien son heterogéneos, reubican la armoniosa imbricación en sede del Derecho tributario de conceptos sedimentados en el Derecho privado. En síntesis implícitamente los planteamientos exteriorizados conllevan un freno relativo a las tesis autonomistas de interpretación de la norma tributaria en la configuración de instituciones acuñadas en Derecho privado.

El primer tema abordado estriba en el cómputo del ajuar doméstico "fiscal". Es importante hacer hincapié en la llamativa interpretación correctiva esgrimida en lo que concierne a la remisión concatenada por la norma tributaria a los conceptos sustantivos. En semejante contexto, sin perjuicio de su aparente rotundidad, el criterio alumbrado se erige en un manantial de inseguridades interpretativas.

La segunda cuestión reside en dilucidar si en casos en que existan dos fallecimientos y los mismos bienes sean objeto de "dos transmisiones" mortis causa consecutivas cabe detectar dos hechos imponibles o sólo uno partiendo de que el segundo causante no aceptó la herencia.

En realidad la lógica subyacente no resulta uniforme en absoluto en ambos supuestos. En el caso del ajuar se despliega una compleja interpretación correctiva y creativa, plagada de ricos y asimétricos matices. Sin embargo en el segundo caso la solución es más rectilínea (y menos controvertida) pues el TS, como punto de partida, simplemente se empapa de la lógica inherente al proceso traslativo regulado por el Derecho civil, sin perjuicio de que refrende la solución exteriorizada a la luz de principios específicamente tributarios.

Ambas tesis jurisprudenciales son pues muy diferentes. Ahora bien a grandes rasgos expresan una postura determinada en torno a dos extremos esenciales, como son el relativo freno a la autonomía de la interpretación tributaria en la imbricación entre Derecho Tributario y Derecho privado y, segundo, parcialmente acerca de extremos anudados a la plasmación del principio de capacidad económica.

#### II. El mecanismo presuntivo de obtención del ajuar doméstico. Planteamiento

El esquema de determinación de la base imponible del impuesto sobre sucesiones de cada sujeto pasivo se desdobra en la práctica en dos fases. En primer lugar, previa liquidación de la sociedad conyugal en su caso, se debe graduar el valor real de cada elemento patrimonial incluido en la masa de la herencia, adicionando el ajuar doméstico conforme al Art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), restando las cargas y deudas deducibles.

..//..

**STS 1689/2020, de 9 de diciembre: aplicación de la STC 126/2019, de 31 de octubre, referida a la constitucionalidad de la regla objetiva de cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana**

**T14**



**Quincena fiscal, N° 12, 2021**

**Julia López Espejo**

**Becaria Beca Semillero de Investigadores. Área de Derecho Financiero y Tributario**

**Departamento de Derecho Público y Económico**

**Universidad de Córdoba**

## **SUMARIO**

1. Objeto de la STS 1689/2020, de 9 de diciembre y Antecedentes de Hecho
2. Fundamentación jurídica de la STS 1689/2020, de 9 de diciembre, basada en la STC 126/2019, de 31 de octubre. Novedades reseñables
  1. Antecedentes jurisprudenciales y objeto de la STC 126/2019, de 31 de octubre
  2. Criterios jurisprudenciales reseñables de la STC 126/2019, de 31 de 2019. Aplicación de estos por el Tribunal Supremo en su STS 1689/2020, de 9 de diciembre
3. Algunas conclusiones
4. Bibliografía

## **RESUMEN**

En el presente trabajo se realiza un comentario a la STS 1689/2020, de 9 de diciembre, cuyo núcleo se sitúa entorno a la doctrina constitucional sentada en la STC 126/2019, de 31 de octubre, referida a la vulneración, por la regla objetiva de cálculo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (artículos 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), del artículo 31.1 de la Constitución, por entenderse aquella incompatible, en determinados casos, con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos recogidos en dicho precepto constitucional. En estas páginas analizaremos y realizaremos anotaciones sobre los últimos criterios jurisprudenciales que el Tribunal Constitucional ha establecido en relación con las vidriosas cuestiones que se vienen planteando en los últimos tiempos referentes al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la interpretación y aplicación que de los mismos ha efectuado recientemente el Tribunal Supremo.

## **CONTENIDO**

### **I. Objeto de la STS 1689/2020, de 9 de diciembre y Antecedentes de Hecho**

La STC 1689/2020, de 9 de diciembre resuelve un recurso de casación interpuesto por la letrada del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia núm. 625/2017, de 21 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación núm. 107/2017, sobre solicitud de rectificación de autoliquidación practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

En este pronunciamiento, el Tribunal Supremo, declara haber lugar al recurso de casación y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de COVEAL, SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de fecha 17 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación deducida contra la resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid de 10 de marzo de 2015, resoluciones que el Tribunal revoca y, en consecuencia, acuerda la rectificación de la autoliquidación a que dichas resoluciones se refieren con la consiguiente devolución del ingreso indebido efectuado en virtud de aquélla, más los intereses legales correspondientes.

Los hechos que llegan hasta el Tribunal Supremo mediante recurso de casación son los siguientes.

La mercantil COVEAL, SA compró, mediante escritura pública, una finca en la ciudad de Madrid con fecha 29 de diciembre de 1998 por importe de 312.526,29 euros.

La vendió, también en documento público, el 5 de diciembre de 2014 por la suma de 330.000 euros.

Ante la existencia de un incremento de valor de 17.473,71 euros y una cuota del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (a tenor de los artículos 107 y 110 de la Ley de Haciendas Locales y la Ordenanza Fiscal de Madrid) que asciende a 76.847,76 euros, COVEAL autoliquidó el citado impuesto conforme a tales parámetros legales y reglamentarios e impugna después la autoliquidación solicitando la devolución de ingresos indebidos.

..//..

## El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia

T15



Revista de contabilidad y tributación, N° 460, 2021

**Carlos Palao Taboada**  
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero de Montero-Aramburu

### SUMARIO

1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo
2. La exención de responsabilidad por infracción como excusa absolutoria
3. Doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el carácter automático de la aplicación de los recargos
4. La doctrina administrativa sobre el concepto de requerimiento previo
5. La nueva doctrina jurisprudencial
6. Los efectos de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC
7. La jurisprudencia reciente y su recepción por el TEAC
8. Comentarios críticos
9. La modificación del artículo 27.2 LGT propuesta por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

El objeto del presente trabajo es una exposición de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y de la jurisprudencia sobre la aplicación del recargo por declaración fuera de plazo y el concepto de requerimiento previo que excluye la espontaneidad de dicha declaración. El trabajo revisa en especial la nueva doctrina y jurisprudencia relativa al supuesto en que la declaración tardía es consecuencia de una inspección sobre períodos anteriores y la somete a crítica. Concluye con una alusión a la norma sobre esta cuestión incluida en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

### CONTENIDO

#### 1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo

Constituye un problema de política jurídico-tributaria o, en su caso criminal, determinar el tratamiento que debe darse al contribuyente que presenta de manera espontánea fuera del plazo sea la declaración originalmente omitida sea una declaración complementaria para rectificar errores o inexactitudes cometidos en la declaración inicial en perjuicio de la Hacienda Pública.

Este problema se plantea porque existe un consenso generalizado acerca de que no debe tratarse por igual a dicho contribuyente y a aquel cuya omisión o inexactitud es descubierta por la Administración, por más que, de acuerdo con la doctrina dominante, en ambos casos se haya consumido una infracción tributaria material, es decir, causante de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, que es el tipo de infracción que aquí principalmente nos interesa.

Podría incluso tratarse de un delito contra la Hacienda Pública si se dan los presupuestos necesarios, pero la cuestión de los efectos de la presentación espontánea de una declaración extemporánea en este supuesto queda fuera de nuestra consideración. Que las consecuencias de la presentación espontánea fuera de plazo de la declaración deben ser más livianas que las propias de la infracción cometida lo aconsejan, en primer lugar, consideraciones de justicia relativas a la valoración positiva que merece la conducta del sujeto que cumple con sus obligaciones aunque sea tardíamente.

Este comportamiento entraña una rectificación de la conducta relacionada con figuras como el arrepentimiento espontáneo o el desistimiento, que el Derecho penal considera desde antiguo como mercedoras de atenuación de la pena.

También el interés económico de la Hacienda Pública aconseja tratar con más suavidad a la presentación espontánea de la declaración, pues la aplicación rigurosa de la sanción disuadiría al contribuyente de presentar con retraso la declaración omitida o rectificar la incorrecta, estimulándole a correr el riesgo de ser descubierto por la Inspección, mientras que una consecuencia de una levedad acertadamente calculada puede inducirle a dicha presentación conjurando el riesgo de la sanción.

..//..



**Javier Bas Soria**  
**Doctor en Derecho**  
**Inspector de Hacienda del Estado**

## **SUMARIO**

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Reglas de localización del hecho imponible
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Sujeto pasivo
7. Tipo de gravamen
8. Deducciones
9. Devoluciones

## **RESUMEN**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2020, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

## **CONTENIDO**

### **1. Introducción**

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del Derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los Tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones:

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 del TFUE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

## La compatibilidad con el Derecho de la UE de la tasa del 1,5% a las operadoras de servicios de telecomunicaciones

Análisis de la STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18

T17



Revista de contabilidad y tributación, N° 460, 2021

César Martínez Sánchez

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Hecho imponible y sujeto pasivo de este tipo de tasas
  - 3.2. Cuantificación de este tipo de tasas
  - 3.3. Cambio en la doctrina del TJUE
  - 3.4. Interpretación que el TS ha realizado de esta STJUE

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

En este comentario se analiza críticamente la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2021 (C-764/18 –Orange España–), que declara que los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE, no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate. El análisis se centra en la evolución jurisprudencial de este tipo de tasas tan controvertidas, planteando asimismo si esta nueva resolución del TJUE supone un cambio de doctrina respecto al criterio expresado en la Sentencia de 12 de julio de 2012 (C-55/11 – Vodafone España y France Telecom España–), lo que depararía muy relevantes consecuencias en el ámbito de la tributación local.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

Esta sentencia tiene su origen en una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo (TS), mediante Auto de 12 de julio de 2018 (rec. núm. 1636/2017 –NFJ071689–), en el procedimiento entre el Ayuntamiento de Pamplona y Orange España, SAU.

El litigio comenzó con la exigencia por parte del municipio navarro a la mercantil de la tasa por el aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo del dominio público local por las empresas explotadoras de servicios de suministros. Siguiendo los parámetros de cuantificación establecidos en el artículo 105.1 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (análogo al art. 24 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL–), el importe de la tasa consistió en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtuvo anualmente en el término municipal de Pamplona la referida empresa.

Tras presentar la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2014 por la actividad de telefonía fija y de acceso a internet, Orange España consideró que la mencionada tasa era contraria a la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), tal y como había sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), por lo que solicitó al Ayuntamiento de Pamplona la rectificación de la autoliquidación y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Como fundamento de su petición, la mercantil alegó, en primer lugar, que no era titular de las redes que explotaba en el territorio del Ayuntamiento de Pamplona, sino simplemente usuaria de las mismas en virtud de derechos de interconexión. Precisó, a continuación, que los servicios de telefonía fija y de acceso a internet estaban comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva autorización, en la interpretación dada por el TJUE en lo referente a la imposición de tasas y cánones a las empresas que ejercen sus actividades en el sector de la telefonía móvil. Por último, sostuvo que era contrario a los artículos 12 y 13 de dicha Directiva imponer un gravamen calculado exclusivamente sobre la base de un porcentaje fijo de los ingresos brutos de la empresa.

..//..

## Tributación de los intereses de demora

Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019

T18



Revista de contabilidad y tributación, N° 460, 2021

**Eduardo Sanz Gadea**  
Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. El papel central del resultado contable
  - 3.2. El sentido de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico
  - 3.3. El caso particular de los intereses de demora relativos a deudas por el impuesto sobre sociedades
  - 3.4. Intereses a favor del contribuyente

Referencia bibliográfica

Bibliografía

### RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo 150/2021, de 8 de febrero, que se comenta ha puesto fin a un conflicto de largo y turbulento recorrido. Los intereses de demora serán fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades. Al tiempo, esta sentencia facilita importantes orientaciones para interpretar el artículo 15 f) de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), concerniente a la no deducción de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Por otra parte, otra sentencia del Tribunal Supremo, cercana en el tiempo, ha declarado no sujetos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas los intereses tributarios a favor el contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre).

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

El conflicto versó sobre la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, periodo impositivo 2014, de los intereses de demora inherentes a la liquidación practicada como consecuencia de un procedimiento de comprobación así como de los intereses derivados del aplazamiento de la correspondiente deuda tributaria.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia de 18 de marzo de 2019 (rec. núm. 15705/2017 –NFJ076001–) desestimó el recurso, bajo el argumento de que los intereses concernidos eran la consecuencia de una infracción del ordenamiento jurídico, cuya función compensadora o indemnizatoria se vería menguada por causa de la deducción.

El Auto de admisión del recurso de casación de 16 de enero de 2020 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ076002–) centró la presencia de interés casacional objetivo en lo siguiente:

[...] determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites. La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

#### 2. Doctrina del tribunal

Aun cuando el auto de admisión citó como norma a interpretar el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los argumentos de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–) se han proyectado también respecto de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), tal vez porque el abogado del Estado alegó que la deducción no era pertinente bajo ninguna de las dos normativas. Observa la sentencia que tanto el artículo 10.3 del TRLIS como el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 miden la capacidad económica del contribuyente en función del resultado contable, corregido mediante las previsiones contenidas en tales leyes.

..//..



**Pilar Galindo Morell [**  
**Letrada-jefe de la Sección de Recursos del Gabinete Técnico**  
**Consejo General del Poder Judicial**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en el año 2019 con relación a las tasas locales
3. Sentencias dictadas con relación al impuesto de bienes inmuebles (181)
4. Sentencias con relación al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)
5. Autos dictados en el año 2019 que afectan al ámbito local

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La reforma del recurso de casación en el ámbito contencioso-administrativo, operada por la disposición final tercera de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LÖPJ), ha implicado un cambio en su configuración y, en lo que aquí interesa, ha ampliado significativa y considerablemente el número de resoluciones sobre tributos locales que tienen acceso a la casación. La finalidad de la reforma es doble respecto a sus consecuencias: por un lado, asegurar la uniformidad en la aplicación del ordenamiento jurídico, y por otro, contribuir a reforzar la seguridad jurídica para todos los aplicadores del derecho.

La regulación anterior generaba efectos claramente insatisfactorios e insuficientes para todas las partes, por cuanto impedía el conocimiento por parte del Tribunal Supremo de determinados asuntos sobre los que era útil y conveniente su pronunciamiento, y obligaba al Tribunal a conocer asuntos de trascendencia menor, pero que por la cuantía tenían acceso al recurso de casación.

El vigente recurso de casación contencioso-administrativo constituye un instrumento al servicio de la "formación de la jurisprudencia" por parte del tribunal de casación, que a través de sus autos de admisión -y en algunos supuestos de los de inadmisión- debe dejar sentada una interpretación de interés casacional según resulte del examen del propio ordenamiento jurídico, en el que la noción de "interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia" se erige en la piedra angular del nuevo modelo casacional.

Así, cabe mencionar, entre otras resoluciones, las siguientes:

- ATS de 19 de diciembre de 2019 -rec. núm. 4291/19-, sobre la determinación, en el impuesto de construcciones, instalaciones y obras (ICIO), de la figura del sustituto del sujeto pasivo en el caso de que en una misma persona concurra la condición de dueño de la obra y de solicitante de la licencia.
- ATS de 19 de diciembre de 2019 -rec. núm. 2660/19-, sobre liquidación firme del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) del Ayuntamiento de Bilbao, con respecto a una solicitud de interpretación de normas claras (arts. 39 y 40 LOTC), en relación con los efectos de declaraciones de inconstitucionalidad de normas, y con la carencia de interés casacional por derogación de la normativa foral reguladora del IIVTNU.
- ATS de 5 de diciembre de 2019 -rec. núm. 3983/19-, sobre la determinación de si en el caso de aportación sin contraprestación por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad conyugal, tal transmisión se encuentra sujeta al ISD o bien al ITPAJD y, en el primer caso, si el sujeto pasivo es la sociedad de gananciales o el otro cónyuge.
- ATS de 28 de noviembre de 2019 -rec. núm. 3873/19-, con relación a la sujeción o no al impuesto sobre actos jurídicos documentados (documentos notariales, cuota proporcional) de una escritura pública por la que se transmite una oficina de farmacia.
- ATS de 7 de noviembre de 2019 -rec. 2009/19-, sobre carencia manifiesta de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, tratándose de una norma derogada; y sobre la falta de proyección sobre litigios futuros. Es un precedente, en asunto similar, el ATS de 14 de junio de 2019-rec. núm. 69/2019-.
- ATS de 19 de septiembre de 2019 -rec. núm. 2314/19-. en el que la cuestión sometida a casación es si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal, cabe alegar la ausencia absoluta de motivación o de justificación de las razones en que se sustenta la modificación de un elemento de cuantificación de la cuota, por tratarse del incumplimiento de un requisito determinante de un elemento esencial del tributo, o si por el contrario, no cabe tal invocación por tratarse de un mero vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general. Cuestión similar a la planteada en los recursos números 1567/2018 -Auto de 20 de junio de 2018-, 4783/2018 -Auto de 25 de enero de 2019- y 6474/2018 -Auto de 28 de marzo de 2019-.

...//..



**Carmen Márquez Sillero**  
Doctora en Derecho  
Asesora fiscal. Abogada  
Profesora de Derecho Tributario  
Universidad Pontificia de Comillas de Madrid (ICADE)

**Antonio Márquez Márquez**  
Doctor en Derecho. Consultor tributario  
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. SUPUESTO DE HECHO
- III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL
- IV. EL CRITERIO INTERPRETATIVO SOBRE LA CUESTIÓN DE INTERÉS CASACIONAL (FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO)
- V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## RESUMEN

La deducibilidad fiscal de los pagos efectuados por intereses de demora tributarios, sean como consecuencia de comprobaciones o suspensivos en caso de reclamaciones o recursos, ha venido siendo una cuestión muy polémica que ha motivado múltiples y contradictorios criterios de la doctrina científica, los diversos órganos consultivos o revisores de la AEAT y la jurisprudencia. La sentencia del Tribunal Supremo que vamos a comentar, ha establecido una doctrina que establece que todos los intereses de demora, como obligaciones accesorias, su finalidad compensatoria, no ser donativos o liberalidades, no tener naturaleza sancionadora ni ser un acto contrario al ordenamiento jurídico y estar correlacionados con la actividad de la sociedad, son fiscalmente deducibles.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Con motivo de la publicación del Auto del Tribunal Supremo (TS) de 16/01/2020, origen de la actual sentencia y de la enorme problemática y cúmulo de dudas más o menos fundadas que existían en el orden administrativo, doctrinal y jurisprudencial, sobre el juego de los intereses de demora en las distintas relaciones-obligaciones tributarias resultantes de la aplicación de los tributos, hicimos, además de otras colaboraciones que de manera directa o colateral se referían al tratamiento o a la deducibilidad de los intereses de demora, un comentario del citado auto titulado «Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal. Análisis del Auto del IS de 16/01/2020, recurso de casación núm. 3071/2019».

La lectura de la sentencia objeto de este comentario y de nuestra colaboración sobre el análisis del Auto que la precede, nos origina y produce una gran satisfacción personal, al comprobar que nuestros razonamientos fundados en Derecho sobre el origen y finalidad de los intereses de demora en el ordenamiento jurídico común, administrativo y tributario; la ausencia en ellos de carácter punitivo o sancionador y no constituir su pago un acto contrario al ordenamiento jurídico y, por tanto, ser deducibles por su propia, única y verdadera naturaleza jurídico-contable de «gastos financieros», han sido reconocidos como ciertos en su plenitud, por la verdadera interpretación y doctrina del TS en la sentencia que vamos a comentar. Lo que, junto a la reciente colaboración de la profesora BANACLOCHE PALAO, C., sobre las relaciones de los intereses de demora en el IRPF, debería suponer un complemento para el cierre definitivo de la polémica en torno a la deducibilidad fiscal de los intereses de demora en sus diversas relaciones tributarias.

### II. SUPUESTO DE HECHO

Como consecuencia de un procedimiento de inspección de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria, se practica una propuesta de regularización de la situación tributaria a una sociedad limitada, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2014, en el que se regulariza mediante acta de disconformidad el citado impuesto, sin admitirlo como gastos fiscalmente deducible, el importe de los intereses de demora liquidados e ingresados con motivo de una comprobación y regularización en acta anterior de 2010. No conforme con la propuesta de regularización, la entidad presenta, previo un recurso de reposición resuelto, como suele ser habitual, por silencio administrativo negativo, la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) que le es desestimada.

..//..

## Residencia fiscal de un teletrabajador. Tributación de las rentas

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 2021 (V0194-21)

T21



Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021

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

### RESUMEN

Se analiza la residencia fiscal de un teletrabajador desde España con estancias en Reino Unido. Posible doble residencia. Tributación de las rentas del trabajo.

### CONTENIDO

La Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 2021 (V0194-21) (LA LEY 446/2021) que vamos a analizar se refiere a un contribuyente de perfil fronterizo. Se trata de un sujeto que a partir de 1 de enero de 2020 es contratado por una empresa británica como empleado para prestar servicios de soporte informático. La prestación laboral se realizará esencialmente por teletrabajo desde España, aunque se establece la, nada inocente, condición de que el trabajador pase más de 91 días al año en Inglaterra.

Ante la pregunta de la fiscalidad propia de las retribuciones que obtiene el trabajador tanto por su actividad presencial en Reino Unido como por la desplegada telemáticamente desde España, la cuestión previa y capital será la determinación de la residencia a efectos fiscales del trabajador.

En atención a lo que ordena el artículo 9 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), será considerado contribuyente por dicho impuesto, y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), sin perjuicio de las particularidades que se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables, si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

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

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

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

Aunque pudiera parecer que la cuestión no es relevante, dado que la nueva situación del contribuyente se produce coincidiendo con el inicio de un año natural, por otras razones que se verán, es significativo tener en cuenta que la residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) coincide con el año natural (salvo el caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006)), de modo que la condición de residente o no, se hace extensiva a la totalidad de dicho periodo.

Según se deduce del caso, dado que el contribuyente trabajará desde España la mayor parte del año, su permanencia en territorio español más de 183 días dentro del año determinará que sea considerado residente fiscal en España en el período impositivo correspondiente, en principio, y sin necesidad de acudir para una posible consideración como tiempo de permanencia de las ausencias esporádicas de territorio español, que podría ser desactivada si se acreditara su residencia fiscal en un país que en no fuera paraíso fiscal.

Se entra en el análisis del más que posible impacto adicional del criterio del núcleo principal de intereses económicos o de actividades.

La resolución consultiva, no obstante, tiene presente el hecho de que el trabajador al mismo tiempo pudiera ser considerado residente fiscal en Reino Unido, de acuerdo con su legislación interna, en cuyo caso se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados.

Y ese conflicto no es en modo alguno descartable, habida cuenta del período mínimo de permanencia —91 días— reclamado en el contrato de trabajo, en directa hilazón con el tiempo de estancia que puede determinar el acceso la condición de residente fiscal británico, en la condición de no domiciliario (con la fiscalidad doméstica singular consiguiente, pero sin excluir de la cobertura del convenio bilateral, aunque esta se produzca sólo en base a la remisión de rentas a Reino Unido, de acuerdo con la cláusula antiabuso prevista en el tratado, en cuya virtud —art. 23—: «cuando en virtud de cualquier disposición del presente Convenio un Estado contratante reduzca el tipo impositivo correspondiente a un elemento de renta, beneficio o ganancia de un residente del otro Estado contratante o lo exonere de imposición y, de acuerdo con la normativa vigente en ese otro Estado contratante ese residente esté sujeto a imposición en ese otro Estado únicamente respecto de aquel elemento de renta, beneficio o ganancia que se remita a ese otro Estado o se reciba en él, y no por razón de su importe íntegro, dicha reducción o exención se aplicará únicamente a la parte de la renta, beneficio o ganancia que se someta a imposición en ese otro Estado»).

..//..

## El cómputo de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas en el IRPF

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 2021 (recurso 3746/2020)

T22



Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 76, 2021

Carlos Romero Plaza

Doctor en Derecho por la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir  
Abogado y Socio Director Artxax Abogados

### SUMARIO

- I. OBJETO DE ANÁLISIS
- II. COMENTARIO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA SOBRE LA IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES EN LA DECLARACIÓN DE IRPF DERIVADAS DE TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO
- III. MOTIVOS DE IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA EN RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- IV. UNIFICACIÓN DE CRITERIO POR PARTE DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

### RESUMEN

El Tribunal Económico Administrativo Central, ha conocido del recurso de alzada para la unificación de criterio no 3746/2020 en la resolución de 31 de mayo de 2020, en relación con el cómputo en el IRPF de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas. Unifica el criterio determinando que las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos no se computan fiscalmente ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Esto supone un cambio respecto del criterio sentado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en su resolución de 30 de septiembre de 2019 y que fue recurrida en alzada por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

### CONTENIDO

#### I. OBJETO DE ANÁLISIS

Realizamos el presente comentario sobre la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 31 de mayo de 2021 (recurso 3746/2020) conociendo del recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Administración tributaria.

La cuestión objeto de controversia se centra en determinar si las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos inter vivos pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del donante o transmitente.

Para resolver esta cuestión, el Tribunal debe proceder al análisis del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006 del IRPF, en el que se indica lo siguiente: «5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: (...) a) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.»

Debe ponerse de relieve que el recurso de alzada que es objeto de resolución por parte del Tribunal Central trae causa en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de septiembre de 2019 , recaída en la reclamación no 46/12196/2016.

Debido a la relevancia del criterio adoptado por el Tribunal Regional de Valencia en la materia, resulta imprescindible, con carácter previo al análisis de la resolución que nos atañe, hacer referencia a los razonamientos jurídicos que adopta la resolución cuyo criterio es objeto de unificación.

#### II. COMENTARIO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA SOBRE LA IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES EN LA DECLARACIÓN DE IRPF DERIVADAS DE TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO

El TEAR valenciano en su resolución de 30 de septiembre de 2019 entra a analizar si es posible computar la pérdida patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión lucrativa inter vivos. Para ello, procede a realizar un breve recorrido por la regulación de las pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, analizando el significado de las ganancias y disminuciones patrimoniales y su configuración jurídica a lo largo de las diferentes leyes reguladoras del Impuesto.

..//..

## Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF

**Sentencias números 274/2021, de 25 de febrero, y 403/2021, de 22 de marzo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en recursos de casación contencioso-administrativo**

**T23**



Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021

**Bernardo Vidal Martí**  
Inspector de Hacienda del Estado

### SUMARIO

- I. SENTENCIA No 274/2021, DE 25 DE FEBRERO, DEL TRIBUNAL SUPREMO (RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO 1990/2019)
  - I.1. Antecedentes de hecho
  - I.2. Fundamentos de derecho
- II. SENTENCIA No 403/2021, DE 22 DE MARZO, DEL TRIBUNAL SUPREMO (RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO 5596/2019)
  - II.1. Antecedentes de hecho
  - II.2. Fundamentos de derecho

### RESUMEN

La exención del artículo 7.p) LIRPF debe alcanzar a los rendimientos de trabajo que correspondan a los días de desplazamiento del trabajador al país de destino o de regreso a España. Por el contrario, no se puede aplicar la mencionada exención a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero.

### CONTENIDO

#### I. SENTENCIA Nº 274/2021, DE 25 DE FEBRERO, DEL TRIBUNAL SUPREMO (RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO 1990/2019)

##### I.1. Antecedentes de hecho

En la Sentencia no 274/2021, de 25 de febrero, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) no 1990/2019, los hechos relevantes para la decisión del recurso, reseñados en los ANTECEDENTES DE HECHO, pueden resumirse de la siguiente forma:

La Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó liquidación provisional relativa al IRPF de 2013 en la que justificaba la inaplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF a algunos días concretos (los destinados a los desplazamientos al extranjero) e igualmente a la falta de justificación de la aplicabilidad de dicha exención a algunos períodos declarados por la contribuyente. La reclamación económico-administrativa interpuesta por la interesada ante el TEAR de Madrid fue desestimada por silencio administrativo.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución desestimatoria (recurso ordinario 341/2017), el TSJ de Madrid la desestimó en la sentencia de 16 de enero de 2019 contra la que se dirige este recurso de casación. El TSJ razonó, sintéticamente, que: «[...] a falta de regulación expresa en esta materia y a la vista de que la exención regulada en los artículos 7.p) LIRPF y 6 RIRPF se refiere únicamente a los días de trabajos realizados en el extranjero, con los requisitos legales que determina, que aquí no se ponen en cuestión por la AEAT, cabe concluir que, para evitar una interpretación extensiva en materia del beneficio fiscal pretendido, prohibida expresamente por el art. 14 LGT, no es posible computar, a efectos de la exención prevista en el art. 7 p) LIRPF, como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, los días de viaje de ida o vuelta, si no se ha podido desarrollar en ellos una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino».

Con posterioridad la recurrente presentó escrito solicitando subsanación y complemento de la anterior sentencia, acompañando la Resolución del TEAR de 30 de octubre de 2018 que resolvió expresamente la reclamación presentada en sentido favorable para el interesado. Pero la Sala dictó auto de 23 de enero de 2019 declarando no haber lugar al complemento ni subsanación de la sentencia por no cumplirse ninguna de las circunstancias observadas en el artículo 215 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

..//..

## Últimas novedades en la tributación del «Contrato de Alimentos»

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2020 (recurso 5171/18)

T24



Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021

Rafael Rivas Andrés

Notario

Delegado en Castellón del INDISVA (Instituto Notarial Valenciano de atención a personas con discapacidad)

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN CON ALGO DE SOCIOLOGÍA JURÍDICA Y DE LA UTILIDAD DEL CONTRATO: PRIMERAS ACOTACIONES
- II. LAS DIFERENCIAS CIVILES ENTRE EL CONTRATO DE «RENTA VITALICIA» Y EL DE «ALIMENTOS»
- III. LAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS DOS FIGURAS CONTRACTUALES
- IV. MAL ESTÁ QUE HACIENDA NO MEJORE LA TRIBUTACIÓN DE LOS «ALIMENTOS»... PEOR ES QUE LA AGRAVE...
- V. TRES RESOLUCIONES DEL TEAR DE VALENCIA
- VI. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2020 (RECURSO 5171/18). INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART 14.6 DEL TEXTO REFUNDIDO DE ITP Y SU INAPLICACIÓN A LOS «ALIMENTOS»
- VII. CONCLUSIONES

### RESUMEN

Autores, Tribunales y el Código Civil consideran al contrato de «cesión de bienes por alimentos» como distinto del de «renta vitalicia» a pesar de que se le hacía tributar como a este último. Sin embargo, primero el TEAR Valencia y luego el Tribunal Supremo, han terminado con una equiparación fiscal que nunca había existido en el ámbito civil, destacando el pequeño detalle de que... en los alimentos no existe renta o pensión.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN CON ALGO DE SOCIOLOGÍA JURÍDICA Y DE LA UTILIDAD DEL CONTRATO: PRIMERAS ACOTACIONES

Por el deber de «alimentos», una persona está obligada a prestar sustento, habitación, vestido y asistencia médica a otra. Este mínimo e inderogable contenido económico se da siempre, lo que ocurre es que los «alimentos legales» (aquellos que se tienen que prestar entre determinados parientes por imposición de la ley) se reducen a eso, mientras que los «alimentos voluntarios», es decir, los impuestos por negocio jurídico, —bien mortis causa (testamento), bien inter vivos (contrato de «cesión por alimentos», de «alimentos» o «vitalicio»)— van más allá e incluyen otro tipo de prestaciones que entran de lleno en el terreno de lo personal y cuasifamiliar («alimentos espirituales» veremos que los llama el TEAR).

El deber de prestar alimentos ha existido siempre, y para los interesados en los precedentes de esta figura por toda Europa lo mejor es recomendarles la instructiva lectura de BERENGUER desde 1889 en los arts. 142 a 153 del Código Civil, todo ello sin perjuicio de la normativa foral de la que sería derecho supletorio (arts. 13.2 Cc y 149.3 CE).

No ocurre lo mismo respecto de los «alimentos voluntarios», que carecían hasta hace poco de regulación específica en el Código al ser propiamente de elaboración doctrinal y jurisprudencial.

De todas maneras el desamparo legal de los alimentos voluntarios no ha sido absoluto, pues al menos, sí que se reconoce su existencia en el importante art. 153 Cc, que al regular los de carácter legal dice así:

«Las disposiciones que preceden son aplicables a los demás casos en que por este Código, por testamento o por pacto se tenga derecho a alimentos, salvo lo pactado, lo ordenado por el testador o lo dispuesto por la ley para el caso especial de que se trate».

Calificamos de importante este artículo porque, en su parquedad, reconoce que los alimentos voluntarios, no solo existen, sino que se rigen siempre, en primer lugar, por el negocio jurídico que los crea («lo pactado/lo ordenado por el testador»); esta característica de que la eventual regulación legal sea dispositiva respecto de la voluntad negocial es algo ampliamente compartido en doctrina y jurisprudencia, incluso hoy en día.

Cierto que las referencias a los alimentos voluntarios en la versión original del Cc son muy escasas, pero para ser justos hay que destacar que, lo poco que hay es francamente interesante y así tenemos que el gran caballo de batalla (especialmente por sus consecuencias fiscales), que es la diferenciación entre «alimentos» y «renta vitalicia», estaba perfectamente establecida desde el siglo XIX.

..//..

## Inmueble arrendado por un no establecido: ¿Establishimiento permanente?

**Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio de 2021  
(asunto C-931/19)**

**T25**



**Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 76, 2021**

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

### **RESUMEN**

Un inmueble cedido en arrendamiento por un no establecido en el Estado donde radica el inmueble no constituye establecimiento permanente en el caso de que el cedente no disponga de personal propio para efectuar la prestación.

### **CONTENIDO**

La normativa española atinente al impuesto recogió siempre la mención que atribuye la consideración de establecimiento permanente a un inmueble explotado en arrendamiento o por cualquier título. Este mandato, inequívoco en la dicción legal, se ha ido matizando con el tiempo, muy singulamente por mor de la abundante jurisprudencia que el TJUE ha ido dictando sobre el escurridizo asunto del concepto de establecimiento permanente en el IVA. Esta situación puede constatarse fácilmente a la vista de la misma doctrina de la DGT que ha matizado el inequívoco mandato legal. Y además, no debe dejar de reseñarse que toda esa construcción jurisprudencial sobre los elementos que han de ser considerados a la hora de enjuiciar la existencia de un establecimiento permanente en el IVA, acabó teniendo reflejo puntual y detallado en la normativa comunitaria, en concreto en el Reglamento de ejecución de la Directiva.

La breve y reciente sentencia que traemos a estas páginas [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio de 2021 (asunto C-931/19)] aborda esta cuestión referente a la consideración como establecimiento permanente de un inmueble cedido en arrendamiento cuando el cedente propietario del mismo no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. En concreto, los hechos que sustentan el debate se resumen en la propia sentencia de la siguiente manera:

«20 Titanium es una sociedad cuya sede y dirección se encuentran en Jersey y cuyo objeto social es la gestión inmobiliaria, la gestión patrimonial y la gestión de viviendas y alojamientos.

21 Durante los ejercicios 2009 y 2010, esta sociedad dio en arrendamiento sujeto al IVA un inmueble del que era propietaria en Viena (Austria) a dos empresarios austriacos.

22 Para llevar a cabo estas operaciones, que eran las únicas de Titanium en Austria, dicha sociedad apoderó a una sociedad austriaca de gestión de inmuebles para que sirviera como intermediario con los prestadores de servicios y los proveedores, facturara los alquileres y los costes de explotación, llevara los registros comerciales y preparara los datos de la declaración del IVA. El mandatario realizaba estas prestaciones en locales distintos de los del inmueble perteneciente a Titanium.

23 Sin embargo, Titanium conservaba el poder de decisión para celebrar y resolver los contratos de arrendamiento y determinar sus condiciones económicas y jurídicas, realizar inversiones y reparaciones y organizar su financiación, elegir a terceros para la prestación de otros servicios previos y, por último, seleccionar, designar y supervisar a la propia sociedad de gestión de inmuebles.»

Nótese que en el derecho austriaco se ejerció la habilitación contenida en el artículo 194 de la Directiva a fin de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo de esta operación, no estando establecido el prestador, sería el destinatario del servicio prestado. En estos términos, la compañía propietaria entendió que no debía ingresar el impuesto al no estar establecida en Austria, lo que fue rebatido por la Administración que practicó liquidación al sostener que aquella era sujeto pasivo, dado que el inmueble cedido en arrendamiento constituía un establecimiento permanente a efectos del IVA. Iniciada la vía de revisión, la entidad arrendadora defendió que «a falta de personal, el inmueble que arrendaba no podía considerarse un establecimiento permanente». Frente a esta postura, la Administración gestora sostenía por el contrario que de acuerdo con las Directrices austriacas «un empresario que posee en territorio austriaco un bien inmueble que arrienda con sujeción al IVA debe ser tratado como un empresario nacional y que el destinatario de la prestación no está obligado al pago del impuesto por dicha operación. Por lo tanto, consideró que en caso de arrendamiento de un bien inmueble siempre existe un establecimiento permanente.»

Situado en este plano el debate tiene interés aludir asimismo al razonamiento que efectúa el Tribunal remitente de la cuestión prejudicial para argumentarla:

«27 A este respecto, el tribunal remitente señala que la disposición nacional que debe aplicar es el artículo 19, apartado 1, de la UStG, que establece que la deuda tributaria se transferirá al destinatario de la prestación cuando el empresario no explote su empresa en el territorio nacional o no posea en él un establecimiento permanente (Betriebsstätte). Precisa que mediante esta disposición no solo se transpuso el artículo 196 de la Directiva 2006/112, sino también su artículo 194.

..//..

**Tributación en el IRPF de aportaciones realizadas y de cantidades percibidas de Planes de Pensiones y Entidades de Previsión Social Voluntaria. Doble imposición a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020**

**T26**



**Forum fiscal, N.º 277, 2021**

**Idoia Zapirain Torrecilla**  
Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas  
Diputación Foral de Gipuzkoa

## **CONTENIDO**

La Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, reguladora del IRPF en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (y en términos análogos las Normas Forales reguladoras de dicho Impuesto en Araba y Bizkaia), dedica diversos preceptos a configurar el régimen tributario aplicable a los Planes de Pensiones y a las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV), en las dos principales vertientes de ambos sistemas de previsión con incidencia en este Impuesto, esto es, de un lado, en el momento de hacer aportaciones a los mismos y, de otro lado, en el momento de recuperar la inversión efectuada.

Pues bien, como principales notas definitorias de dicho régimen tributario cabe destacar las siguientes:

**1. Aportaciones y contribuciones.**

**1.1. Posibilidad de reducir la base imponible general del IRPF. Limitaciones cualitativas.**

El principal beneficio fiscal que confieren los Planes de Pensiones y las EPSV es el determinado por la posibilidad de reducir la base imponible general del IRPF en el momento inicial en el que se efectúa una inversión en dichos productos.

Dispone así el artículo 67.2 de la Norma Foral 3/2014, del IRPF, que:

«2. La base liquidable general será el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las siguientes reducciones:

Primero. Por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

Segundo. Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Tercero. Por tributación conjunta.

La aplicación de las reducciones a que se refiere este apartado, no podrá dar lugar a la obtención de una base liquidable general negativa, ni al incremento de la misma.»

Lo cual debe completarse con lo establecido en el artículo 70.1 de dicha Norma Foral, con arreglo al cual:

«1. Podrán reducirse de la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1º. Las aportaciones realizadas por los socios de las entidades de previsión social voluntaria que tengan por objeto la cobertura de las contingencias a que hace referencia el apartado 1 del artículo 24 de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, y el desempleo para los socios trabajadores, incluyendo las contribuciones del socio protector que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2º. Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.»

..//..



Iñaki Alonso Arce  
Doctor en Derecho

**CONTENIDO**

Durante los últimos años, se han popularizado diferentes instrumentos para articular de una manera más flexible los préstamos y créditos con garantía hipotecaria en nuestro ordenamiento jurídico. La obtención de un préstamo hipotecario financiar una parte importante del precio de adquisición de la vivienda habitual, se ha generalizado entre buena parte de la población teniendo presente, además, el importante, déficit que plantea el mercado de arrendamiento de vivienda en nuestro país, tanto por razones culturales vinculadas a la preferencia de disponer de una vivienda en propiedad por la mayor seguridad que ofrece respecto a un a todas luces insuficiente parque de viviendas en alquiler, como por razones económicas, debido a la inexistencia de diferencial entre el precio del alquiler y el coste de la amortización de un préstamo hipotecario, dado el elevado precio de los primeros.

La adquisición de una vivienda y la consecuente contratación de un préstamo hipotecario son por tanto, en la mayoría de los supuestos el negocio jurídico más relevante de cuantos llevan a cabo los particulares, siendo además, el pago de los intereses correspondiente y la devolución del capital prestado, uno de los componentes principales, si no el principal, del conjunto de gastos que tiene que afrontar una familia con carácter ordinario.

Las sucesivas crisis económicas y financieras que se han producido en las últimas décadas, y sobre todo, la crisis financiera de 2008 provocada por el fiasco de las hipotecas subprime en Estados Unidos han puesto de manifiesto las tensiones y la vulnerabilidad que para una gran parte de la ciudadanía implican las fluctuaciones de tipos de interés y de los diferentes elementos que conforman el mercado hipotecario, así como, las rigideces que la propia mecánica jurídica y registral de los préstamos y créditos hipotecarios, dificultan sobremanera la resiliencia ante los cambios que plantea la coyuntura económica en cada momento.

La hipoteca constituye el derecho real más generalizado en su utilización, sobre todo en el mercado inmobiliario, porque posibilita garantizar los riesgos inherentes al contrato de préstamo mutuo, al establecer de una manera sencilla un derecho casi absoluto a favor del acreedor a recuperar el capital prestado pendiente y el resto de elementos accesorios al contrato en el supuesto de impago por parte del deudor, todo ello gracias a la publicidad otorgada por la institución registral y a la eficacia ultra vires del derecho de garantía inscrito.

Precisamente, las formalidades requeridas para garantizar la correcta publicidad registral son las que implican esa falta de flexibilidad y adaptabilidad a las variaciones coyunturales en tan importantes instrumentos financieros. Falta de flexibilidad incrementada adicionalmente por los costes asociados a los instrumentos en los que se formalizan las modificaciones de los préstamos y créditos hipotecarios.

Desde un punto de vista tributario, y aunque la inmensa mayoría de tales créditos y préstamos se articulan dentro de la actividad económica habitual de las entidades financieras, y por lo tanto, nos encontramos ante prestaciones de servicios sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque exentas, por tratarse de operaciones financieras al amparo de lo previsto en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto, su tributación indirecta no se limita al citado gravamen, sino que entra en juego también, en la gran mayoría de las ocasiones, la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La cuota gradual de documentos notariales grava al 0,5% las primeras copias de escrituras notariales que cumplan las tres características siguientes: que tengan por objeto cantidad o cosa valiosa, que sean inscribibles en un registro público y que no contengan actos sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las otras dos modalidades del propio Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados.

Todas las operaciones de constitución, novación y cancelación de préstamos o créditos hipotecarios, conforme a la normativa hipotecaria deben instrumentarse en escritura pública siendo actos inscribibles en el registro de la propiedad. Dado que, como hemos comentado la inmensa mayoría de estas operaciones se realiza dentro del tráfico habitual de las entidades financieras, cumplen también el tercero de los requisitos, tanto porque no nos encontramos ante operaciones realizadas a título gratuito, que serían las que encontrarían acomodo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni se encuentran sometidas a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por existir una expresa incompatibilidad entre estas dos modalidades de gravamen y el Impuesto sobre el Valor Añadido gozando de preferencia este último al tratarse de operaciones realizadas por los empresarios y profesionales en el ejercicio de su cargo.

Por lo tanto, el requisito definitivo del sometimiento a gravamen por la cuota gradual de documentos notariales de este tipo de operaciones dependerá de si las escrituras correspondientes tienen cantidad o cosa valiosa.

Hay que tener presente, por otro lado, que ya desde 1994 el legislador mercantil se preocupó de arbitrar canales para facilitar las novaciones de préstamos y créditos hipotecarios sobre todo, en tiempos de dificultades económicas con el objetivo primordial de proteger a los deudores hipotecarios facilitándoles las operaciones de modificación, de los plazos de devolución, de los tipos de interés o incluso los incrementos del capital prestado, de forma que no se vieran abocados al lanzamiento del activo que garantiza la obligación.

## La transmisión de información fiscal frente a la Carta de Derechos Fundamentales

### Reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2020, "État luxembourgeois"

T28



Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año nº 25, N° 69, 2021



Francesca Tassinari  
Universidad de Granada

#### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LOS HECHOS Y LAS CUESTIONES PREJUDICIALES SOBRE LA LEGALIDAD DE LA LEY LUXEMBURGUESA. III. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA:
  - 1. El derecho a impugnar la orden de divulgación por parte de la persona a la que se reclama la información.
  - 2. Los derechos subjetivos del interesado/contribuyente.
  - 3. La posición de las personas jurídicas/terceros afectados vis-á-vis el RGPD.
  - 4. El criterio de la pertinencia previsible y su relación con el principio de la minimización de datos.
- III. IV. CONCLUSIONES.

Bibliografía.

#### RESUMEN

El 6 de octubre de 2020, el TJUE volvió a examinar la transposición de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 llevada a cabo por la Ley luxemburguesa de 25 de noviembre de 2014, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, a la luz del art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En concreto, el art. 6 de dicha ley permite a la Administración tributaria luxemburguesa dictar una orden de divulgación de información, datos personales incluidos, bajo pena de sanción. A diferencia de su pronunciamiento previo en el asunto Berlioz, el Tribunal incorpora ahora en su análisis el nuevo marco jurídico adoptado por la UE en materia de protección de datos y, en concreto, el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD). Con esto, al interesado se le garantiza un sistema *sui generis* de recursos del que son responsables distintos órganos administrativos más un órgano judicial. Sin embargo, en su razonamiento, el Alto Tribunal no llega a garantizar el derecho a recurrir la orden de divulgación por parte del contribuyente/interesado ni de los terceros afectados por la orden. A la luz de las garantías previstas en el RGPD, se elabora una crítica del fallo del TJUE a partir de la consideración del derecho fundamental a la protección de los datos personales consagrado en el art. 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

#### CONTENIDO

##### I. INTRODUCCIÓN

En la reciente sentencia *État luxembourgeois* (García Prats, 2017: 170-175) (Ribes Ribes, 2021: 213-219), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) volvió a valorar la compatibilidad de la Ley luxemburguesa de 25 de noviembre de 2014, en cuanto transposición de la Directiva 2011/16, con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 47 de la Carta (Aalto et al., 2014: 1197-1276) y del art. 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos de 4 de noviembre de 1950 (CEDH). A diferencia de su sentencia previa en el asunto Berlioz, el nuevo fallo del Tribunal mira al paquete legislativo sobre protección de datos personales adoptado por la Unión Europea (UE) entre 2016 y 2018, de tal manera que el TJUE declara expresamente que los arts. 7, 8 y 47 de la Carta deben considerarse complementarios entre sí.

Este comentario pretende resaltar cómo la evolución del derecho a la protección de los datos personales madurada en el seno de la UE (Linskey, 2016) predispone nuevas garantías en el marco del procedimiento de intercambio de información regulado por la Directiva 2011/16 (Sánchez de Castro Martín-Luengo, 2020: 257). Algunas de ellas, pero no todas, han sido resaltadas por la propia abogada general Kokott en sus Conclusiones del 2 de julio de 2020. A pesar de esto, el Alto Tribunal se muestra reacio a integrar las salvaguardias predisueltas por el derecho fundamental a la protección de los datos personales en su razonamiento.

Dicha posición deja indefenso al interesado/contribuyente (Cannas, 2020: 377-408) y desampara a las terceras partes afectadas en los términos que a continuación se exponen.

..//..

## **Tributación en el IRPF de las prácticas realizadas por estudiantes que son objeto de remuneración**

**Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 18 de enero de 2021 (Consulta V0051-21).**

**T29**



**La administración práctica, Nº. 5, 2021**

**David Cabezuelo Valencia**  
Secretario de administración local. Categoría superior

### **SUMARIO**

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

### **CONTENIDO**

#### **I. ANTECEDENTES**

Un estudiante está realizando unas prácticas extracurriculares en una empresa, en el marco de un máster oficial de una Universidad. Dicha empresa le remunera las prácticas.

Se consulta a la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas si dichas prácticas remuneradas tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

#### **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

En la consulta vinculante V0800-20, de fecha 8 de abril de 2020, que versa sobre la misma cuestión planteada en la presente consulta, se señaló lo siguiente:

"Descripción de hechos: El consultante está cursando los estudios conducentes al Máster Universitario en Gestión Administrativa, título que se imparte en la Universidad Politécnica de Valencia. Según lo dispuesto en la Resolución de 28 de marzo de 2019, de la Universidad, por la que se publica el plan de estudios de dicho Máster (BOE de 23 de abril), se contempla la realización de prácticas externas (225 horas de prácticas formativas curriculares y 600 horas de prácticas extracurriculares).

El consultante ha solicitado la realización de dichas prácticas en determinada empresa privada. Adjunta un Convenio Individual de Cooperación Educativa para Prácticas Académicas Externas, firmado entre la Universidad, la entidad colaboradora (la empresa) y el estudiante (el consultante). Estas prácticas tienen una compensación económica (bolsa de ayuda al estudiante), que le satisface la entidad colaboradora. Añade que estas prácticas precisan de alta en el Régimen Especial de la Tesorería General de la Seguridad Social como estudiante en prácticas en calidad de becario.

Cuestión planteada: En relación con la compensación percibida por dichas prácticas, si le es aplicable la exención regulada en la letra j) del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Texto de resolución de consulta:

En la consulta vinculante V2100-07, de fecha 5 de octubre de 2007 (en relación con una bolsa o ayuda al estudio satisfecha por la consultante – una diputación– que tiene firmados convenios de cooperación educativa con dos fundaciones universitarias, para que los alumnos universitarios realicen prácticas formativas en la propia diputación y ayuntamientos de la provincia), este Centro directivo señaló lo siguiente

'Para la calificación fiscal de estas bolsas o ayudas se hace preciso acudir 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 su apartado 2 incluye de forma expresa entre los rendimientos íntegros del trabajo las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley'.

Artículo, este último, que en su párrafo j) incluye las becas que tienen la consideración de rentas exentas, de las que procede aquí hacer referencia —para analizar su posible aplicación al caso consultado— a las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo.

..//..

## El alcance de la trascendencia tributaria derivada de la información a solicitar al amparo de la reciente jurisprudencia comunitaria

T30



Quincena fiscal, Nº 14, 2021

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

### CONTENIDO

Como es sabido durante el pasado año 2020 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) procedió a analizar un concreto supuesto en el que, a tenor de lo dispuesto en el Convenio fiscal firmado entre España y Luxemburgo así como en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (LCEur 2011, 346), relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, la Administración tributaria española solicitó a la Administración tributaria luxemburguesa allá por los meses de octubre de 2016 y de marzo de 2017 que le suministrara información sobre una artista residente en España.

La Administración tributaria luxemburguesa no disponía de la información solicitada. Ello explicaba que, para poder atender la primera petición de información efectuada, se requeriera a una sociedad luxemburguesa para que aportara copias de los contratos que hubiera celebrado con otras sociedades relativos a los derechos de la artista así como otros documentos, en particular copias de las facturas correspondientes e información sobre cuentas bancarias. Conforme al Derecho luxemburgués vigente se descartó la posibilidad de recurrir judicialmente dicho requerimiento. La normativa luxemburguesa (concretamente la Ley de 25 de noviembre de 2014, relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa solicitud en el ámbito de la fiscalidad) establece además que podrá imponerse una sanción pecuniaria de hasta 250.000 euros al poseedor de la información que no atienda ese requerimiento en el plazo de un mes. Asimismo, y al objeto de poder atender la segunda petición de información, la Administración tributaria luxemburguesa requirió a un banco luxemburgués para que le remitiera información sobre saldos y movimientos de cuentas y de otros activos financieros de la contribuyente, así como de activos financieros que ésta poseyera a través de sociedades controladas por ella. También en este caso se excluyó la vía judicial. No obstante la sociedad luxemburguesa requerida en primer lugar así como el banco luxemburgués a quien se dirigió el segundo requerimiento, junto con las sociedades a las que se hacía referencia en éste último y el propio obligado tributario, impugnaron los requerimientos ante los tribunales de Luxemburgo.

Así pues en el concreto supuesto planteado, a la luz de dos concretas solicitudes de intercambio de información formuladas por la Administración tributaria española en el marco de una investigación relativa a una persona física residente en España, el Director del Servicio responsable de los tributos directos de Luxemburgo remitió a una sociedad y a una entidad bancaria sendas decisiones por las que les requería para que facilitaran información sobre cuentas bancarias y activos financieros de los que la citada persona física investigada fuera titular o beneficiario, así como sobre diversas operaciones jurídicas, bancarias, financieras o económicas que hubieran podido realizar dicha persona física o terceras personas actuando en nombre o en beneficio de dicho contribuyente.

Con arreglo a la legislación luxemburguesa relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa solicitud en materia tributaria, en el momento en que ocurrieron los hechos dichas decisiones de requerimiento no podían ser objeto de un recurso. La citada regulación interna no permitía la interposición de recurso directo, en sede judicial, frente al requerimiento de información efectuado a la persona que poseía aquella, así como a terceras personas afectadas por dicha información y al propio contribuyente sometido a investigación tributaria. No obstante las sociedades requeridas (así como la persona física investigada) interpusieron los correspondientes recursos ante el Tribunal Administratif (el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Luxemburgo) dirigidos a obtener, con carácter principal, la modificación de aquellas, y con carácter subsidiario, su anulación. El citado órgano judicial nacional se declaró competente para conocer de los recursos, al considerar que la legislación luxemburguesa no era conforme con el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (que consagra, como es sabido, el derecho a la tutela judicial efectiva de toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el derecho de la Unión hayan sido violados), estimando en consecuencia que dicha legislación no debía aplicarse al impedir la interposición de un recurso directo contra un requerimiento para que se comunique información a la Administración tributaria, ya sea para el propio poseedor de la información o para el contribuyente investigado y terceros que pudieran verse afectados. Y, por lo que respecta al fondo del asunto, el citado Tribunal nacional procedió a anular parcialmente las decisiones de requerimiento formuladas por entender que parte de la información solicitada no resultaba previsiblemente pertinente.

A resultas de lo anterior el Estado Luxemburgués interpuso recurso de apelación contra dichos pronunciamientos ante la Cour administrative (el Tribunal Supremo de lo Contencioso- Administrativo de Luxemburgo), acordando este último solicitar al Tribunal de Justicia de la UE que se pronunciase en particular sobre la interpretación del art. 47 de la Carta. Concretamente la citada Cour administrative preguntaba si dicho artículo se opone a una legislación nacional que priva a una persona que posee información así como a un contribuyente sometido a una investigación tributaria y a terceras personas afectadas por esa información de la posibilidad de interponer un recurso directo contra una decisión de requerimiento. La Cour administrative de Luxemburgo preguntaba además acerca del alcance de la posibilidad que ofrece la Directiva 2011/16 a los Estados miembros de intercambiar información siempre que esta sea "previsiblemente pertinente" para la administración y ejecución de la legislación tributaria nacional.

..//..

## Prorrata de deducción y derivados financieros en el IVA a tenor de las SSTS de 18 y 19 de mayo de 2020

T31



Quincena fiscal, Nº 14, 2021

**José Antonio Barciela Pérez**  
**Abogado. Exinspector de Hacienda del Estado**  
**Doctor en Derecho**

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los derivados financieros
- III. Las operaciones de compraventas de acciones en el IVA
- IV. La Doctrina del TS respecto al tratamiento de los derivados financieros en el IVA
- V. La doctrina del TEAC respecto al tratamiento de los derivados financieros en el IVA
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

### RESUMEN

El presente trabajo trata de la jurisprudencia que se deriva de las SSTS de 18 y 19 de mayo de 2020, en relación a la posible inclusión en la prorrata de deducción del IVA, de las operaciones de transmisión de acciones de sociedades filiales efectuadas por una entidad holding, así como las operaciones con derivados financieros.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El artículo 2.1 de la Directiva 2006/112/CE [en adelante, Directiva del IVA (LCEur 2006, 3252)], establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal y, por consiguiente, excluye del ámbito de aplicación del impuesto las actividades que no tienen carácter económico. Por otra parte, el artículo 9.1 de la citada Directiva dispone 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. Tendrán la consideración de "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Anteriormente, dicha regulación se contemplaba en los artículos 2 y 4 (apartados 1 y 2) de la Directiva 77/388/CEE [en adelante, Sexta Directiva (LCEur 1977, 138)]. Por otra parte, el artículo 168 de la Directiva del IVA dispone que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los importes correspondiente al IVA devengado o pagado. No obstante, además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá también derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de determinadas operaciones contempladas en el artículo 169 de la misma Directiva.

Sin embargo, como dispone el artículo 173, en el supuesto de que los bienes y servicios sean utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, la deducción sólo se admite por la parte del IVA que sea proporcional a las operaciones gravadas. En los artículos 173 a 175 se contemplan las normas que determinan, en tal supuesto, dicha proporción o prorrata de deducción de las cuotas soportadas. La prorrata es la resultante de una fracción en la que figuran:

- En el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el IVA, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción.
- En el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el IVA, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

..//..