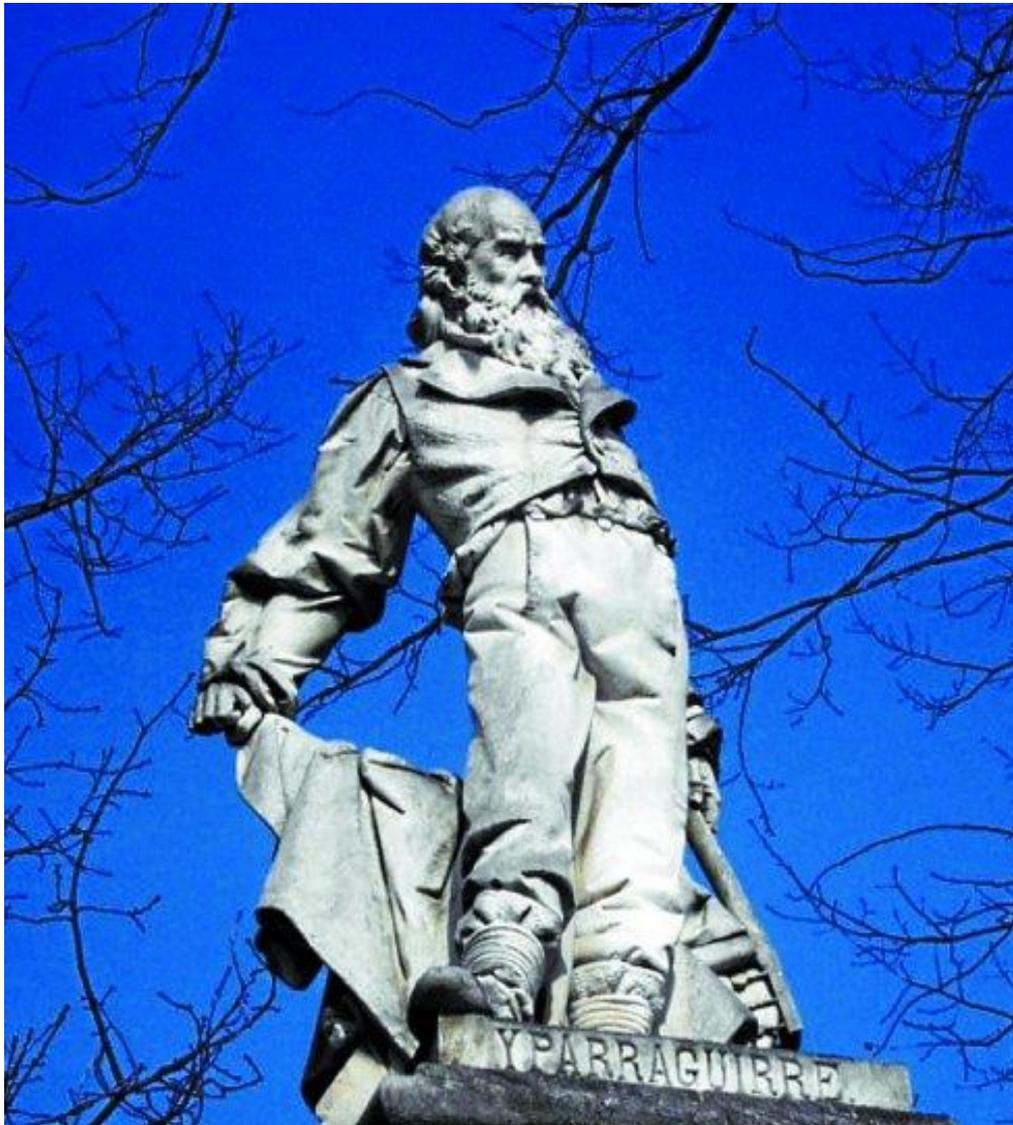


ZAZAB / BIDAT

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



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

Lehen karlistadak (1833-40), foruekiko grinak eta bokazio pertsonalak beste norabide batetik eramane zuten: atzerrira lehenengo, eta gero migrazioa.

Bere garaiko gizona: izpiritu erromantikoa eta ahots ozenekoa; konposatzaile, poeta eta abeslari liriko modura egin zuen ibilbidea. Europan lehenengo, Amerikan gero. Bai kafetegietan, bai herrietan zehar kanpoko kontzertu jendetsuetan.

Hark sortuak dira, besteak beste, Gernikako Arbola, Gitarra zahar txo bat, nere amak baleki eta Agur Euskalerrria kantuak.

La primera guerra carlista (1833-40), la pasión por los fueros y su vocación personal le llevarán al exilio primero, y a la emigración después.

Hombre de su tiempo: de espíritu romántico y voz atronadora se abrirá camino como compositor, poeta y cantante lírico. Primero en Europa, luego en América. Bien en cafés, bien en multitudinarios conciertos al aire libre por los pueblos.

Entre sus canciones más conocidas están, entre otras, Gernikako Arbola, Gitarra zahar txo bat, Nere amak baleki o Agur Euskalerrria.



otsaila/febrero 2020

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

211

Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)
211. ZK. — Nº 211
2020 OTSAILA/FEBRERO 2020

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01

JAUME MENÉNDEZ FERNÁNDEZ

Buenas prácticas tributarias: la gestión del riesgo fiscal

Practicum Compliance tributario 2020

A02

JOSÉ MANUEL CALDERÓN

Buen gobierno corporativo y marco de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS

Practicum Compliance tributario 2020

A03

GERMÁN MIÑANO — ALFREDO MANERO RUIZ

Buenas prácticas tributarias en las empresas

Practicum Compliance tributario 2020

A04

GERARDO ARRANZ SANGUINO — ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ — MANUEL VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ — SATURNINA MORENO GONZÁLEZ — JUAN LUIS SENDÍN CIFUENTES

Buenas prácticas tributarias: aspectos concretos en la aplicación del sistema tributario

Practicum Compliance tributario 2020

A05

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

La directiva de intermediarios fiscales

Practicum Compliance tributario 2020

A06

DAVID VILCHES DE SANTOS

Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital

Revista de contabilidad y tributación, nº 443, febrero 2020

A07

JUAN CALVO VÉRGEZ

A vueltas con la aplicación de un recargo en el IBI sobre las viviendas vacías a la luz de la reciente jurisprudencia constitucional

Gaceta Fiscal, febrero 2020

A08

FRANCISCO JAVIER RODRÍGUEZ RELEA — JOAQUÍN PÉREZ HUETE — TEODORO ARNÁIZ ARNÁIZ — JUAN BLANCO GUTIÉRREZ — ESPERANZA CASTAÑEDA CASADO — DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Buenas prácticas tributarias: aspectos concretos en determinados tributos

Practicum Compliance tributario 2020

● TEXTO LIBRE

A09**IGNACIO FRAISERO ARANGUREN**

Cumplimiento cooperativo con la Administración tributaria

Practicum Compliance tributario 2020

A10**ENRIQUE JOSÉ REMÓN PEÑALVER — MARÍA ANTONIA SANZ GAITE — CONCEPCIÓN SABADELL CARNICERO**

Delito fiscal

Practicum Compliance tributario 2020

A11**LUIS MOLINA SÁNCHEZ — LUIS SUÁREZ DE CENTI MARTÍNEZ**

Los beneficios fiscales en la transmisión de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios

Diario LA LEY, nº 9566, de 4 de febrero de 2020

A12**MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**

La adhesión a Códigos de buenas prácticas tributarias y sus implicaciones jurídicas

Revista técnica tributaria, Nº. 127, 2019

A13**JOAN IGLESIAS CAPELLAS**

La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Revista técnica tributaria, Nº. 127, 2019

A14**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La fiscalidad de los alquileres turísticos en la imposición directa e indirecta

Revista técnica tributaria, Nº. 127, 2019

A15**EDUARDO SANZ GADEA**

Tributación de las rentas obtenidas por las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) y sus partícipes

Revista de contabilidad y tributación, nº 443, febrero 2020

A16**SANTIAGO LAGO PEÑAS**

Consolidación fiscal: escasos avances y sin expectativa de mejora

Cuadernos de Información económica, Nº 274, 2020

A17**DAVID JAVIER SANTOS SÁNCHEZ**

Límites a la transparencia fiscal desde la perspectiva de la protección de datos

Presupuesto y gasto público, Nº 95, 2019

A18**FRANCISCO JAVIER AMORÓS DORDA**

El acceso a la información tributaria como procedimiento especial

Presupuesto y gasto público, Nº 95, 2019

A19**JOSE MARÍA PIÑERO CAMPOS**

Capacidad tributaria de las comunidades autónomas y transferencias: tratando de definir un diseño alternativo más sencillo

Presupuesto y gasto público, Nº 96, 2019

A20**JORGE MARTÍNEZ VÁZQUEZ — JOSÉ MANUEL TRÁNCHEZ MARTÍN — EDUARDO SANZ ARCEGA**

A propósito del Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica: oportunidades para un sistema más eficiente

Presupuesto y gasto público, Nº 96, 2019

A21**FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS**

La plusvalía, un impuesto que agoniza

Actualidad administrativa, Nº 2, 2020

A22**ARTURO MELIÁN GONZÁLEZ — JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ**

Efectos de las alternativas para la participación de los tributos del sistema de financiación autonómica en la nivelación horizontal

Investigaciones Regionales, Nº. 45, 2019

A23**AMAIA BELOKI GONZALEZ — LUIS ELIZONDO LOPETEGI**

Actualidad Unión Europea

Informe sobre fiscalidad en la Unión Europea (julio – diciembre 2019)

Zergak 58 (2/2019)

A24**JOSÉ RUBÍ CASSINELLO**

La participación de las instituciones vascas en el nuevo orden tributario internacional: pasado, presente y futuro

Zergak 58 (2/2019)

A25**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Obligación de comunicar los mecanismos de planificación fiscal agresiva

Zergak 58 (2/2019)

A26**PALOMA VILLOTA**

Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género

Zergak 58 (2/2019)

A27**RICARDO SOLAUN**

Situación actual del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Territorio Histórico de Álava

Zergak 58 (2/2019)

A28**JUAN MIGUEL BILBAO GARAY**

30 años de OCTE: Balance

Zergak 58 (2/2019)

A29**ÍÑIGO BALERDI LIZARRALDE**

Principios del sistema de armonización fiscal

Zergak 58 (2/2019)

A30**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Armonización fiscal y competencia de las instituciones forales

Zergak 58 (2/2019)

A31**ANE ETXENAUSIA ARAMBURUZABALA**

Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal

Zergak 58 (2/2019)

A32**LUIS ZAFRA ROMERO**

Obligación de presentar recursos administrativos y relacionarse con Administraciones Públicas por medios electrónicos

Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 959, 2020

A33**JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**

El abuso de derecho en el marco de la imposición indirecta a la luz del derecho de la UE. La delicada operatividad de las cláusulas anti abuso en el marco de determinadas construcciones jurídicas "entreabiertas"

Revista Quincena Fiscal 4 - 2020

A34**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La fiscalidad de las rentas vitalicias en el IRPF

Revista Quincena Fiscal 4 - 2020

A35**RAMÓN VILARROIG MOYA**

Regulación y tributación de las criptomonedas en Japón

Revista Quincena Fiscal 4 - 2020

A36**JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ**

La prescripción y la caducidad en el orden tributario

Economist & Jurist, Nº. 230, 2019

A37**JOSE MANUEL CALDERON CARRERO**

El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal.

Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre la Ley de Presupuestos 2020

Revista de Contabilidad y Tributación, Nº 444, marzo 2020

A38**BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ — JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ**

Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal

Revista de Contabilidad y Tributación, Nº 444, marzo 2020

A39**FERNANDO RODRIGO SAUCO — EDUARDO SANZ ARCEGA**

Coste y efectos redistributivos de diversos esquemas de subsidio salarial en el IRPF: algunas simulaciones con microdatos tributarios

Papeles de economía española, Nº 161, 2019

A40**EDITORIAL FORUM FISCAL**

Nuevos avances en el proyecto Ticket Bai

Forum Fiscal Nº 261, febrero 2020

A41**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

El régimen de opciones en los impuestos personales

Forum Fiscal Nº 261, febrero 2020

A42**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Procedimientos de gestión tributaria

Forum Fiscal Nº 261, febrero 2020

A43**MIGUEL GUTIÉRREZ BOTELLA — JORGE MARTIN GIROLA — ALEJANDRA MEDINA ARENCIBIA — SUSANA ROMERO STEENSMA**

Compliance: perspectiva plural y fiscal

El diseño de un programa de Tax Compliance (adaptado a cada empresa)

Forum Fiscal Nº 261, febrero 2020

A44**IÑAKI ALONSO ARCE**

TicketBai! y los contribuyentes que realizan actividades económicas

Forum Fiscal Nº 261, febrero 2020

A45**SANTIAGO LAGO PEÑAS**

Las lacras del fraude fiscal

Alternativas económicas, Nº. 77, 2020

A46**SANDRO GIACHI**

Cómo elevar la moral fiscal de los españoles

Alternativas económicas, Nº. 77, 2020

A47**PATRICIA CIRUELOS LARA**

Régimen fiscal de la donación de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos

Técnica contable y financiera, Nº. 26, 2020

A48**IVÁN PÉREZ JORDÁ**

Elementos de la prescripción de la infracción tributaria

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 24, 2019

A49**JUAN CARPIZO BERGARECHE**

La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones

Presupuesto y gasto público, Nº 97, 2019

A50**IRANTZU IRASTORZA MARTÍNEZ — RAQUEL LÓPEZ LOLO**

Acercamiento del régimen de las sociedades cooperativas al de las sociedades de capital. ¿Un cambio necesario para el futuro del modelo cooperativo?

Diario LA LEY, nº 9582, de 26 de febrero de 2020

A51**JUAN MARTÍN QUERALT**

¿Es necesaria la reconstrucción judicial del non bis in ídem?

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

A52**DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

A53**ÓSCAR DEL AMO GALÁN**

Beneficios fiscales en los tributos locales. Posibilidad de conceder subvenciones para compensar o minorar el pago de los tributos

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

A54**FÁTIMA PABLOS MATEOS**

La prueba ilícita obtenida por particulares en el ámbito tributario ante los nuevos paradigmas de protección del denunciante

Gaceta Fiscal, marzo 2020

A55**ÍÑIGO UCÍN**

Mondragón. Una experiencia cooperativa innovadora e internacional

Mediterráneo económico, Nº. 32, 2019

ADMINISTRATIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DO1**CONSULTA DGT V3245-19**

Aplicación de la deducción por maternidad en el caso de matrimonio formado por dos mujeres

Gaceta Fiscal, febrero 2020

DO2**CONSULTA DGT V3114-19**

La ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble debe entenderse producida en el periodo impositivo en el que se otorgue la escritura pública

Gaceta Fiscal, febrero 2020

DO3**CONSULTA DGT V3109-19**

Estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores

Gaceta Fiscal, febrero 2020

-
- D04** **CONSULTA DGT V3136-19**
Siempre que el consultante pruebe su carácter de no residente por alguno de los medios señalados anteriormente, podrá abrir una cuenta de dicho carácter y acogerse a los beneficios fiscales que esta puede implicar
Gaceta Fiscal, febrero 2020
-
- D05** **CONSULTA DGT V3284-19**
La Administración tributaria podrá exigir como medios de prueba para comprobar la correcta aplicación de las correspondientes bases imponibles negativas no solo la autoliquidación del período impositivo en el que se originó dicha base imponible negativa, sino también las autoliquidaciones en las que se deberían haber acreditado las bases imponibles negativas pendientes de compensación correspondientes a las bases imponibles negativas generadas
Gaceta Fiscal, febrero 2020
-
- D06** **CONSULTA DGT V3297-19**
Tipo impositivo en IVA de la prestación de servicios de dirección de obras musicales
Gaceta Fiscal, febrero 2020
-
- D07** **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Simulación: efectos exclusivamente tributarios
Gaceta Fiscal, febrero 2020
-
- D08** **CONSULTA DGT V3216-19**
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
La transmisión mortis causa del vehículo de una persona minusválida sigue estando exenta en el IEDMT
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D09** **CONSULTA DGT V3074-19**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Fiscalidad del pago de "exclusivas" por la prensa del corazón y televisión
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D10** **CONSULTA DGT V3117-19**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRPF del pago del seguro de garantía de lo entregado a una promotora para la construcción de una vivienda
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D11** **CONSULTA DGT V3245-19**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
La DGT permite a un matrimonio compuesto por dos madres trabajadoras aplicar prorrateadamente la deducción por maternidad
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D12** **CONSULTA DGT V3220-19**
Impuesto sobre el Valor Añadido
El canje por facturas electrónicas de facturas simplificadas emitidas en papel térmico se considera factura original
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D13** **CONSULTA DGT V3240-19**
Impuesto sobre el Valor Añadido
La actividad consistente en la selección de cuidadores que prestan servicio de ayuda a domicilio tributa al tipo general del IVA
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020
-
- D14** **PABLO RENIEBLAS DORADO**
Requisitos para la aplicación de la exención en el IVA en el caso de las exportaciones de productos y de las denominadas exportaciones indirectas tanto a los efectos de la Ley del IVA como a los efectos de la normativa aduanera
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de octubre de 2019 (V2724-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020
-

-
- D15** **NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**
Impuesto sobre el Patrimonio
Convenio para evitar la doble imposición: imposición patrimonial sobre acciones de entidades extranjeras
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de noviembre de 2019 (V3178-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020
-
- D16** **BERNARDO VIDAL MARTÍ**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Diversas consultas vinculantes recientes sobre la deducción por inversión en vivienda habitual
Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2019 (V3095-19 y V3098-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020
-
- D17** **BERNARDO VIDAL MARTÍ**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Consultas vinculantes recientes sobre becas
Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 25 de noviembre de 2019 (V3230-19 y V3231-19); 27 de noviembre de 2019 (V3257-19) y 15 de julio de 2019 (V1819-19)
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020
-
- D18** **CONSULTA DGT V3503-19**
Los intereses de demora percibidos como consecuencia de una resolución de devolución de ingresos indebidos han de tributar como ganancia patrimonial
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D19** **CONSULTA DGT V3421-19**
Alquilar las habitaciones de una vivienda por periodos superiores a un año. Reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D20** **CONSULTA DGT V3533-19**
Diversas cuestiones fiscales sobre el régimen de "residente no habitual" portugués
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D21** **CONSULTA DGT V3484-19**
Tipo de retención aplicable a jugadores de fútbol mediante contratos de trabajo temporal de duración determinada por la temporada de fútbol oficial
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D22** **CONSULTA DGT V3417-19**
IVA extranjero del cual no se procede a pedir su devolución. Consideración como gasto fiscalmente deducible
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D23** **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
IS. Aplicación de la Disposición Adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Mantenimiento o incremento de plantilla media
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D24** **CONSULTA DGT V3513-19**
Determinación del tipo de cambio aplicable a las operaciones con criptomonedas
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-
- D25** **CONSULTA DGT V3460-19**
Tributación en el IVA de la transmisión de una licencia de auto-taxi siete años después de la jubilación
Gaceta Fiscal, marzo 2020
-

D26**CONSULTA DGT V3308-19**

La consultante es una empresa de mensajería y transporte que envía a otros países de la Unión Europea, por encargo de una bodega española, bebidas alcohólicas. Dichas bebidas son adquiridas por turistas comunitarios previamente a su envío y de forma personal en la bodega española, pagando los correspondientes impuestos españoles

La consultante desea conocer al amparo de qué procedimiento se deben enviar las bebidas a otros países de la UE, qué documentos deben amparar la circulación de los productos y quién es el responsable de las obligaciones derivadas del procedimiento

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019

D27**CONSULTA DGT V3311-19**

La consultante vendió su vivienda habitual en marzo del 2018 obteniendo una ganancia patrimonial. En septiembre de 2018 adquiere su nueva vivienda habitual por importe de 360.000 euros, solicitando un préstamo por importe de 215.000 euros

Plazo de amortización del préstamo para que resulte de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019

D28**CONSULTA DGT V3315-19**

La madre de la consultante con discapacidad, vive en casa de esta última durante más de la mitad del período impositivo

Si su madre tiene que imputarse rentas inmobiliarias por su vivienda de la que es propietaria

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019

D29**CONSULTA DGT V3321-19**

El consultante, en situación de desempleo desde el año 2015 como consecuencia de un expediente de regulación de empleo, es titular de dos planes de pensiones. En enero de 2019 solicitó el rescate en forma de capital de las cantidades correspondientes a las aportaciones efectuadas antes del año 2007

Momento en el que se entiende producida la contingencia a los efectos de aplicar la reducción del 40 por 100

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019

D30**CONSULTA DGT V3334-19**

Madre de un hijo que cumple los 3 años de edad en enero de 2018 y por el que ha satisfecho gastos de custodia a un centro de educación infantil durante dicho año

Si tiene derecho al incremento de la deducción por maternidad previsto artículo 81.2 de la LIRPF

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019

JURISPRUDENTIA JURISPRUDENCIA

J01**AUDIENCIA NACIONAL**

Aplicación de la exención en IRPF de la indemnización por despido

Gaceta Fiscal, febrero 2020

J02**TRIBUNAL SUPREMO**

Rendimientos del trabajo. Justificación de dietas, gastos de locomoción y asignaciones por viajes. Carga de la prueba

La Ley Digital, 13 febrero 2020

J03**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CATALUÑA**

La deducción en IVA del gasto en vestimenta de un abogado se restringe a la ropa de uso formal

Diario LA LEY, nº 9574, de 14 de febrero de 2020

J04**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**

La interposición de sociedades para el ejercicio de la actividad profesional, simulación, delito contra la Hacienda Pública y motivos económicos válidos

Sentencia del Tribunal Supremo nº 1802, de 17 de diciembre de 2019, rec. 6108/2017

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

J05

TRIBUNAL SUPREMO

Gastos de manutención. Dietas y asignaciones IRPF: exclusión como rendimientos íntegros de trabajo

Gaceta Fiscal, marzo 2020

J06

TRIBUNAL SUPREMO

La Ley del IVA no es contraria al Derecho de la Unión Europea cuando limita la deducción de las cuotas del IVA relativo a los vehículos automóviles en función del grado efectivo de utilización de los mismos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente

Gaceta Fiscal, marzo 2020

J07

ENRIQUE ORTIZ CALLE

Los impuestos sobre la energía nuclear y la producción hidroeléctrica
Protección del medio ambiente y libre competencia, a propósito de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019

LA LEY Unión Europea nº 78, febrero 2020

J08

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

Normativa nacional que establece un tipo reducido de impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción para el transporte regular de pasajeros, y no para el transporte ocasional de pasajeros

LA LEY Unión Europea nº 78, febrero 2020

DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN FEBRERO 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0220.pdf

REVISTA ZERGA-GACETA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO Nº 58 (2-2019)

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak58/es_def/adjuntos/Z58.pdf

TERMÓMETRO DE LA ECONOMIA VASCA (ENERO 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Monitor_indicadores_2020-enero.pdf

The background is a light blue, blurred image. On the left, there's a close-up of a keyboard with several keys visible, including numbers 8, 9, and 0. In the center and right, there's a document with a pen resting on it. A line graph is drawn on the document, showing a fluctuating trend. The overall aesthetic is clean and professional, suggesting a focus on technology, data, and communication.

Artikuluok

Artículos



Jaime Menéndez Fernández

Economista

Miembro del Consejo Directivo del REAF (Consejo General de Economistas de España)

SUMARIO

- I. El Código de Buenas Prácticas Tributarias
 1. Antecedentes: La relación cooperativa como paso previo a la aprobación del Código de Buenas Prácticas
 2. La relación cooperativa en España
 - 2.1. La constitución del Foro de Grandes Empresas
 - 2.2. La aprobación del Código de Buenas Prácticas Tributarias
 - 2.3. La transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal
 - 2.4. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas por la Agencia Tributaria
 - 2.5. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos
 - 2.6. El desarrollo del Código de Buenas Prácticas Tributarias
 - 2.7. El Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT
 - 2.8. Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo de Informe Anual de Transparencia Fiscal
 - 2.9. Utilidad del Informe de Transparencia Fiscal para las empresas
- II. Procedimiento de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT)
 1. Anexo al CBPT de 10.07.2010
 2. Procedimiento de adhesión de las entidades al CBPT de 14.10.2010
 3. Acuerdo de la Comisión de Seguimiento del CBPT de 05.11.2010
 4. Acuerdo de la Comisión de Seguimiento del CBPT de 11.02.2011
 5. Acuerdo de la Comisión de Seguimiento del CBPT de 08.07.2011
 6. Acuerdo del Pleno del FGE de 11.07.2018
- III. Compromisos de la AEAT para un mejor cumplimiento del CBPT
- IV. Conclusiones

RESUMEN

En la Introducción a la Norma UNE 19602 se ponía de manifiesto que, en los últimos años el concepto de responsabilidad social ha experimentado una expansión considerable, extendiéndose, también, al riesgo asociado al grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ha pasado a contemplarse como uno de los principales que afectan a todas las organizaciones, sea cual sea su tamaño, sector de actividad y presencia, nacional o internacional, presentando perfiles específicos respecto de las empresas que realizan operaciones transnacionales porque su realización ha abierto nuevas posibilidades de elusión tributaria.

En este sentido, las Administraciones tributarias están avanzando hacia un nuevo modelo de en su relación con las empresas denominado de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Con ese nuevo modelo, se sigue indicando en la Introducción a la Norma, se pretende construir una relación de confianza (enhanced relationship o de relación cooperativa) entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria (Administración y administrado) a partir del conocimiento de los entornos de negocio y de las necesidades empresariales; la transparencia por ambas partes; la objetividad, velando por el interés general y no por el puro interés de la Administración; discerniendo qué exigencias y políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio; y, finalmente, empatía y sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones administrativas tienen en la actividad empresarial.

CONTENIDO

1. ANTECEDENTES: LA RELACIÓN COOPERATIVA COMO PASO PREVIO A LA APROBACIÓN DEL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS

La aplicación de una estrategia fiscal responsable debe considerarse como un eje fundamental de la responsabilidad social de las empresas (responsabilidad fiscal corporativa), en el sentido de entenderse como la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad. Una mayor transparencia respecto de las actividades de las empresas resulta esencial para garantizar el objetivo de las Administraciones tributarias en la lucha eficaz contra el fraude fiscal, la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. El principal reto al que se enfrentan las Administraciones tributarias es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias empresariales de planificación fiscal. Un acceso rápido a esta información les brindaría la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable.

..//..



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

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El Buen Gobierno Corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas
- III. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España
 1. La Ley de Sociedades de Capital (RCL 2010, 1792, 2400)
 2. El Código CNMV (2015) de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas
 3. El Código de Buenas Prácticas tributarias (AEAT-Foro de Grandes Empresas), de 20 de julio de 2010
- IV. El Marco de Control de Riesgos Fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario
 1. La Funcionalidad del Marco de Control de Riesgos Fiscales
 2. El estándar OCDE de Marco de Control de Riesgos Fiscales
 - 2.1. Contexto general en relación con el establecimiento de un estándar básico de Marco de Control de Riesgos Fiscales
 - 2.2. El estándar OCDE de Control de Riesgos Fiscales adoptado en el año 2016
 - A. Consideraciones generales sobre el informe OCDE 2016 sobre "Tax Control Frameworks"
 - B. Características esenciales de un "Tax Control Framework"
 3. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

A través de este trabajo tratamos de exponer de forma sintética la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes empresas como consecuencia de, por un lado, los nuevos principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y, por otro, la función que desempeñan actualmente los marcos de control de riesgos fiscales (Tax Control Frameworks, TCFs).

La exposición de esta cuestión se realiza con arreglo a la siguiente sistemática.

En primer lugar, se expone el concepto de buen gobierno corporativo en materia tributaria, las grandes empresas. En segundo lugar, se explica el marco del buen gobierno corporativo fiscal en España, que resulta de la Ley de Sociedades de Capital, del Código CNMV de Buen Gobierno Corporativo (2015) y del Código de Buenas Prácticas Tributarias (AEAT-Foro de Grandes Contribuyentes 2010-2016). En tercer lugar, exponemos la funcionalidad y contenido de los denominados "tax control frameworks" o sistemas de control de riesgos fiscales en el contexto actual donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales.

II. EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA: DELIMITACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPALES IMPLICACIONES SOBRE LA FUNCIÓN FISCAL DE LAS GRANDES Y MEDIANAS EMPRESAS

Desde un plano conceptual, el Gobierno Corporativo se viene definiendo como el proceso a través del cual las actividades de las empresas son controladas y supervisadas, determinando el patrón de relaciones entre la dirección de la empresa, el consejo de administración, los accionistas y los stakeholders. La tendencia internacional actual –de la que se han hecho eco las autoridades españolas– integra la función fiscal en el marco del gobierno corporativo por la vía de asignar específicamente la responsabilidad tributaria al "consejo de administración" que debe fijar las directrices generales de política y estrategia fiscal, así como el marco de buena gobernanza sobre los procesos tributarios más relevantes (control de riesgos fiscales, modelo de cumplimiento, mecanismos de supervisión y transparencia, etc.).

../..



Germán Miñano
Director de Asuntos Fiscales de Repsol, S.A.
Alfredo Manero Ruiz
Tax Senior Manager Global Policies and Corporation

SUMARIO

- I. Estrategia y política fiscal en las empresas
- II. Cumplimiento cooperativo
 - 1. Introducción
 - 2. Informe voluntario anual de transparencia fiscal
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Contenido básico
 - A. Actividad y desempeño de la compañía en el ejercicio
 - B. Estructura societaria
 - C. Operaciones intragrupo
 - D. Financiación
 - E. Informe País por País. El "self risk assessment"
 - F. Estrategia Fiscal
 - G. Marco de control fiscal ("Tax Control Framework") Procesos de gestión y controles internos
 - H. Consultas y acuerdos alcanzados con administraciones. Litigios fiscales
 - I. El Impuesto sobre Sociedades del ejercicio
 - J. Otros aspectos destacables. Operaciones de especial relevancia
 - 2.3. Utilidad para el contribuyente
 - 2.4. Conclusión
 - 3. International Compliance Assurance Programme (ICAP)
 - Caso Práctico
 - Caso Práctico
- III. Bibliografía

CONTENIDO

I. ESTRATEGIA Y POLÍTICA FISCAL EN LAS EMPRESAS

La definición de los principios que han de guiar la estrategia y política fiscal se considera un elemento de extraordinaria importancia en el ámbito de la "Responsabilidad Social Corporativa" o, utilizando una terminología más moderna, de las iniciativas en pro de la "Sostenibilidad" defendidas por las empresas éticamente comprometidas. Planteada inicialmente como una exigencia de carácter moral, ha adquirido recientemente la naturaleza de obligación legal, al menos para determinado tipo de empresas, a raíz de la introducción del artículo 529 ter del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 2 de julio. Dicho precepto establece la obligatoriedad del consejo de administración de las entidades cotizadas de determinar la estrategia fiscal de la sociedad, otorgándole conceptualmente una elevada importancia, como se deduce de su inclusión en el catálogo de facultades indelegables (consagración en el derecho societario español del principio anglosajón de "Tax in the Boardroom" informador de las buenas prácticas tributarias). No existe, obviamente, un estándar común generalmente aceptado de principios de política fiscal. No obstante lo anterior, parece existir un cierto consenso, al menos en el ámbito internacional, sobre cuáles deben ser los pilares que han de sostener los principios de responsabilidad fiscal de una empresa.

Se pueden citar en este ámbito, por constituir una referencia de primer orden, los "Responsible Tax Principles" elaborados en 2017 por el B Team, grupo de empresas multinacionales de acentuado perfil en materia de responsabilidad corporativa que pretenden impulsar, desde el sector privado, iniciativas de desarrollo sostenible.

..//..



Gerardo Arranz Sanguino
Inspector de Hacienda del Estado (AEAT)

Antonio Montero Domínguez
Inspector de Hacienda del Estado (AEAT)

Manuel Vicente-Tutor Rodríguez
Abogado

Saturnina Moreno González
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Juan Luis Sendín Cifuentes
Socio director de Garrido Forensic
Inspector de Hacienda en excedencia

SUMARIO

- I. Interpretación de las normas tributarias
- II. La empresa y sus administradores como responsables tributarios
- III. Aplazamiento y fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias
- IV. Derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración tributaria
- V. Información previa a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles
- VI. Consultas tributarias
- VII. Acuerdos previos de valoración
- VIII. Obligaciones de Información
- IX. Carácter reservado de los datos tributarios
- X. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias: el riesgo reputacional
- XI. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas
- XII. La carga de la prueba
- XIII. Notificaciones tributarias
- XIV. Declaraciones tributarias (Artículos 117 y 118 LGT (RCL 2003, 2945))
- XV. La empresa ante la inspección tributaria
- XVI. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias (Artículos 25 a 31 LRJSP (RCL 2015, 1478, 2076) y artículo 178 LGT (RCL 2003, 2945))
- XVII. Concepto y clases de infracciones tributarias (Artículos 183 y 185 LGT (RCL 2003, 2945))
- XVIII. Medios de revisión en vía administrativa (Artículos 6 y 213 a 215 LGT (RCL 2003, 2945) y artículos 1 a 3 RRVA)

CONTENIDO

I. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Entre las disposiciones generales del ordenamiento tributario se encuentran las referidas a la interpretación de las normas. En concreto, la Ley General Tributaria agrupa en una misma sección la interpretación, la calificación y la integración de las normas tributarias, proporcionando una regulación completa de esta materia, abordando no sólo el principio general de interpretación, sino también los límites a la interpretación en el ámbito tributario: la calificación, la prohibición de la analogía, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Todo ello con la finalidad de cumplir el mandato constitucional de que los obligados tributarios contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

..//..



Saturnina Moreno González
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Castilla-La Mancha

SUMARIO

- I. Introducción: antecedentes inmediatos, objetivos y fundamento jurídico
- II. Sujetos obligados a comunicar información
- III. Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación
- IV. Contenido de la comunicación
- IV. Otras obligaciones adicionales
- V. Aspectos temporales
- VI. Lugar de presentación de la declaración
- VII. Consecuencias derivadas del incumplimiento
- IX. Uso de la información comunicada
- X. Procedimiento de intercambio automático de información con otros estados miembros
- XI. Juicio crítico
- XII. Bibliografía

CONTENIDO

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, constituye la quinta modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC). A través de ella se establece la obligación de declaración previa y posterior intercambio automático y obligatorio de información de determinados mecanismos transfronterizos (cross-border arrangements) de planificación fiscal susceptibles de ser considerados potencialmente agresivos.

invitación realizada por el Consejo de la UE a la Comisión, en sus conclusiones de 25 de mayo de 2016 (n.º 9342/16, p. 13), para que estudiara iniciativas legislativas que estuviesen ligadas a la acción 12 del Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20, para "exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva".

En noviembre de 2016, la Comisión lanzó una consulta pública sobre la posibilidad de establecer mecanismos para desincentivar las propuestas de planificación fiscal agresiva por parte de intermediarios y asesores, cuyos resultados mostraron una actitud favorable a su introducción (las respuestas afirmativas alcanzaron un 44%, frente a un 23% de respuestas negativas). Posteriormente, el 21 de junio de 2017, la Comisión presentó la Propuesta de Directiva [COM (2017) 335 final; SWD (2017) 236 final] y comenzó su tramitación oficial.

El 13 de marzo de 2018, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) alcanzó el acuerdo político previo a la aprobación definitiva de la Propuesta de Directiva por el Consejo (n.º 7080/18, p. 3).

El texto final de la norma europea incorpora algunas modificaciones relevantes en relación con el presentado en junio de 2017, referidas fundamentalmente a los plazos de comunicación de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, las señas distintivas, los obligados a declarar y la fecha de aplicación efectiva de la Directiva por parte de los Estados miembros. La Directiva se aprobó definitivamente el 25 de mayo de 2018 y se publicó en el DOUE el 5 de junio 2018. La DAC 6 tiene como objetivo general reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y la transparencia fiscal en la UE. Aunque antes de su aprobación ya se habían dado pasos importantes hacia una mayor transparencia a través de sucesivas reformas de la Directiva 2011/16/UE y la coordinación de las normas sobre transparencia fiscal con las aprobadas en el ámbito de la lucha contra el blanqueo de capitales, se considera necesario intensificar la transparencia de los contribuyentes en determinados ámbitos específicos.

En particular, siguen escapando al conocimiento y control de las autoridades tributarias determinadas estructuras de planificación fiscal especialmente complejas desarrolladas a través de varias jurisdicciones y que permiten trasladar los beneficios imponibles para que se acojan a regímenes fiscales favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente.

..//..



David Vilches de Santos
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. Introducción
 2. Contexto histórico
 - 2.1. Estado actual
 3. Pilar I
 4. Pilar II
 5. Sigüientes pasos
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

El proceso de digitalización de la economía ha empujado a los principales actores del panorama internacional a replantearse las reglas tradicionales de tributación.

Mediante la digitalización, las empresas multinacionales pueden acceder a la obtención de beneficios sin necesidad de contar con una presencia física. Se sigue ofreciendo el mismo bien o servicio, pero residenciando los beneficios en jurisdicciones que no tienen por qué participar en la cadena de valor.

Precisamente esta ausencia de recaudación en las jurisdicciones donde se desarrolla parte del negocio digital ha motivado la búsqueda de una solución que permita gravar sus beneficios de una manera justa. El deseo de que esta búsqueda termine en una solución global y consensuada justifica la participación de organismos supranacionales como la OCDE.

Mediante el presente estudio se persigue dar a conocer el estado actual de los trabajos llevados a cabo por la OCDE en materia de economía digital, toda vez que servirán de base para las futuras soluciones que deben alcanzar antes del término del 2020.

CONTENIDO

1. Introducción

El último lustro ha dado paso a un proceso de digitalización de la economía. El equilibrio clásico de organización económica ha mutado hacia una dependencia absoluta del campo tecnológico. Muchas de estas tecnologías empezaron siendo meras herramientas, dirigidas a impulsar ciertos aspectos de la economía tradicional, pero con el paso del tiempo se han convertido en la esencia de la economía.

Las empresas de servicios tecnológicos o que se sirven de ellos para desarrollar su objeto social son actualmente las que ocupan la cúspide de la economía mundial. Este cambio ha venido acompañado de otros tantos que afectan a aspectos complementarios de la economía. Las relaciones laborales son una buena muestra de ello: el desplazamiento de los trabajadores hacia aquellos países donde están situados los centros operativos de las empresas tecnológicas o la potenciación del teletrabajo son ejemplos válidos.

Dentro de las áreas que se han visto obligadas a cambiar por causa de la digitalización se encuentra la tributaria. Habitualmente las entidades soportaban impuestos en los Estados donde estaban situadas. La relación de la empresa con el Estado venía dada por el hecho de que esta necesitaba emplazarse en su territorio para poder llegar a los consumidores finales. Este nexo geográfico sustentaba la tributación internacional clásica, ya fuese vía precios de transferencia o vía establecimiento permanente. Es precisamente esta relación la que ha roto la digitalización. Empresas multinacionales consiguen desarrollar su actividad económica en jurisdicciones donde su presencia física es nula o prácticamente nula gracias a la digitalización. Los consumidores siguen residiendo en el estado en cuestión, pero las empresas no necesitan estar junto a ellos, pueden mantener la relación comercial a distancia.

El resultado final de toda esta transición digital es imprevisible, pero los países se han dado cuenta de que los ingresos que antes se obtenían en su territorio y soportaban la correspondiente carga tributaria se están localizando en otros países, a pesar de que las mismas empresas siguen haciendo negocio en su territorio. Aunque las entidades siguen ofreciendo los mismos bienes y servicios que hacían de modo tradicional al no necesitar una presencia física no se ven obligadas, conforme a los parámetros de fiscalidad internacional existentes, a tributar en el Estado de actividad.

..//..

A vueltas con la aplicación de un recargo en el IBI sobre las viviendas vacías a la luz de la reciente jurisprudencia constitucional

A07



Gaceta Fiscal, febrero 2020

Juan Calvo Végez.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. PRINCIPALES PRONUNCIAMIENTOS EMANADOS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.
- III. ANÁLISIS DE LOS AUTOS DEL TC DE 18 DE JULIO DE 2017.
- IV. LA APROBACIÓN DEL Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo.
- V. ALCANCE DE LA STC 4/2019, DE 17 DE ENERO.
- VI. A MODO DE CONCLUSIÓN.

RESUMEN

A través del presente trabajo se analiza la cuestión relativa a la posibilidad de establecer en el ámbito del IBI un recargo a exigir sobre aquellos bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. A tal efecto se analizan los principales pronunciamientos de nuestros tribunales de justicia y, en particular, los distintos pronunciamientos dictados hasta llegar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero. Igualmente se han de tener presentes las consecuencias que pueden llegar a derivarse de la aprobación del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido dentro de nuestro sistema tributario municipal y, más precisamente, en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el apartado 4 del art. 72 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) establece en sus dos últimos párrafos la regulación del recargo a aplicar sobre los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, disponiendo al efecto que "Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del Impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare".

Sucede sin embargo que, tradicionalmente, los Municipios no han podido establecer recargo alguno sobre el IBI destinado a gravar las viviendas vacías hasta que el contenido del art. 72.4 del TRLRHL no fuese objeto del correspondiente desarrollo reglamentario por parte del Estado.

Siguiendo en este punto a SAN MARTÍN RODRÍGUEZ se ha de recordar que el citado recargo fue introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, entrando en vigor el 1 de enero de 2003, habiendo estado hasta fechas recientes pendiente de la oportuna regulación reglamentaria estatal que facultase a las Entidades Locales que así lo desearan para establecer el recargo sobre los bienes inmuebles desocupados.

El RDLeg. 2/2004 estableció por tanto en el ámbito del IBI un recargo a exigir sobre aquellos bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, remitiéndose a un futuro reglamento estatal el establecimiento de los requisitos que determinen que se entienda por bien inmueble desocupado con carácter permanente. ¿Qué significaba ello? Sencillamente que las CC.AA. no tendrían competencias para establecer dicha definición a efectos de poder aplicar el recargo señalado, dado que la referida competencia recaería en el Estado. A mayor abundamiento cabía afirmar que los Entes Regionales tampoco podrían dictar una norma que estableciese el citado recargo ya que, al amparo de lo dispuesto por el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".

..//..





Francisco Javier Rodríguez Relea
Inspector de Hacienda del Estado (AEAT)

Joaquín Pérez Huete
Inspector de Hacienda del Estado (AEAT)

Teodoro Arnáiz Arnáiz
Inspector de Hacienda del Estado (AEAT)

Juan Blanco Gutiérrez
Abogado

Esperanza Castañeda Casado
Inspectora de Hacienda del Estado (AEAT)

Diego Marín-Barnuevo Fabo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. Impuesto sobre sociedades
- II. Retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de la personas física y obligaciones de Información
- III. Impuesto sobre la renta de no residents
- IV. Impuesto sobre el valor añadido
- V. Impuestos Especiales
- VI. Comercio Exterior
- VII. El "compliance" en la tributación local

CONTENIDO

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Nos adentramos en la parte del compliance tributario que trata del Impuesto sobre Sociedades. Como declaración de intenciones, exponemos que este trabajo no pretende ser un manual de consulta del impuesto, al uso. Sino que, más bien, aspira a ser una herramienta que auxilie al último responsable corporativo en su tarea encaminada a anular, o cuando menos minimizar, los riesgos fiscales relacionados con la correcta declaración y liquidación del impuesto. Dado que no es propiamente un manual, y no va dirigido a quienes deban conocer en toda su profundidad las particularidades del impuesto, se ha diseñado como un catálogo de aspectos o tareas, que necesariamente deben tomarse en consideración, para asegurarse la correcta exacción del mismo. Por ello se ha concebido como una sucesión, lo más sistemática y metodológica que nos ha resultado posible, de temas susceptibles de análisis y supervisión por el responsable del compliance. Se ha tratado de entrar en los aspectos que con mayor frecuencia están resultando problemáticos, en las cuestiones que consideramos están necesitadas de un mayor control; puesto que su amplitud debe ser limitada, no se han descrito todas, sino aquellas que tienen, o pueden tener, asociado un riesgo fiscal significativo, relevante. Si algún aspecto debe destacarse del enfoque que se ha pretendido darle, es su carácter práctico y sencillo, que resulte de inmediato acceso para quienes tengan necesidad de acercarse a una norma y a un impuesto que, a más resultar clave en nuestro sistema tributario, ha adquirido una notable complejidad técnica. Y, se reitera, todo ello con el exclusivo propósito de que el texto pueda servir a quienes, siendo responsables del correcto comportamiento fiscal de las sociedades, sin embargo, no son expertos en materia fiscal. Para finalizar con este preámbulo. Para hacernos una idea de lo que este compliance, acerca del impuesto sobre sociedades, puede aportar a la gerencia o responsable de la entidad, vamos a exponer muy esquemáticamente la mecánica liquidatoria que sigue la Ley; pues al análisis de los riesgos fiscales de cada una de esas magnitudes tributarias, es a lo que se dedicarán las siguientes líneas.

..//..



Ignacio Fraiso Aranguren
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. Introducción. Colaboración y cooperación con la Administración Tributaria
- II. La colaboración social
 - 1. La colaboración social para facilitar y simplificar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes
 - 1.1. Ámbito subjetivo
 - 1.2. Ámbito objetivo
 - 1.3. Tipos de convenios
 - 1.4. Forma de ejercicio de la colaboración social
 - 1.5. Incumplimiento
 - 1.6. Representación en la presentación de declaraciones de terceros
 - 2. La colaboración social en materia de prevención y corrección del fraude fiscal
- III. Cumplimiento cooperativo en la OCDE
- IV. Código del contribuyente europeo
- V. Foro de grandes empresas
 - 1. Qué es el foro, composición, funciones y normas de funcionamiento
 - 1.1. Código de Buenas Prácticas Tributarias
 - 1.2. Informe de Transparencia

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN. COLABORACIÓN Y COOPERACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los organismos responsables del cumplimiento tributario han de incorporar a su estrategia el desarrollo de actuaciones dirigidas a fomentar la cooperación y la colaboración de las entidades del sector privado con el objeto de incrementar el cumplimiento voluntario. La Agencia Tributaria no puede ser ajena a esta tendencia con un amplio consenso en el ámbito internacional y así ha puesto en marcha diversas iniciativas dirigidas a trabajar en el fortalecimiento del cumplimiento cooperativo.

En primer lugar, existen líneas de actuación dirigidas a promover la colaboración social como instrumento de mejora del cumplimiento voluntario. Se trata de ahondar en orientaciones cooperativas que provoquen que un mayor número de contribuyentes opte por cumplir y tributar de acuerdo con lo preceptuado legalmente. Este mecanismo de colaboración voluntaria se ha dirigido tanto a facilitar y simplificar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes como también a prevenir el fraude fiscal mediante los acuerdos de entendimiento firmados con diferentes asociaciones.

Con la misma finalidad y en el marco de cooperación se han establecido líneas de colaboración con contribuyentes de especiales características, por su importancia económica o la complejidad de las operaciones que realizan, buscando con ello un mayor acercamiento y unas relaciones más fluidas. Entre las medidas de fomento del cumplimiento voluntario que ha adoptado la Agencia Tributaria, debemos de destacar el marco de relación con los grandes contribuyentes. El entorno global en el que operan las compañías aconseja plantearse nuevos modos de relación. Las múltiples jurisdicciones en las que operan estas empresas y las posibilidades que otorgan las innovaciones financieras y fiscales plantean, sin duda, retos que deben afrontarse mediante la utilización de diversos instrumentos.

..//..



Enrique José Remón Peñalver
Fiscal Decano de la sección de delitos económicos de la Fiscalía Provincial de Madrid

María Antonia Sanz Gaité
Teniente Fiscal de la Secretaría Técnica de la Fiscalía General del Estado

Concepción Sabadell Carnicero
Fiscal de la Fiscalía contra la Corrupción y criminalidad organizada

SUMARIO

- I. El delito fiscal: introducción
 1. La conducta típica: la defraudación
 2. El resultado: el perjuicio patrimonial
- II. Autoría y participación en el delito fiscal a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo
 1. Autoría, delito especial, precepto penal en blanco
 2. Participación
 - 2.1. Cooperador necesario
 - 2.2. Inductor
 - 2.3. Actuación en nombre de otro
 - 2.4. Participe a título lucrativo en el delito fiscal
- III. Responsabilidad penal de la persona jurídica en el delito fiscal
 1. Introducción
 2. El artículo 31 bis del Código Penal
 3. Tratamiento jurídico de algunos supuestos especiales de particular interés en relación con el delito contra la hacienda pública: doctrina del levantamiento del velo y/o simulación contractual, sociedades unipersonales y responsabilidad penal en los órganos colegiados
 4. Incidencia del "compliance" tributario y/o penal en el delito fiscal

CONTENIDO

I. EL DELITO FISCAL: INTRODUCCIÓN

El art. 31.1. CE proclama el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos de acuerdo con su capacidad económica a través de un sistema tributario justo y no confiscatorio y conlleva, como recuerda el Tribunal Constitucional en Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (RTC 1995, 50), la proscripción del fraude fiscal y la lucha contra el mismo como un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos.

En esa lucha adquiere una especial relevancia el delito fiscal como respuesta a las más graves manifestaciones de las defraudaciones tributarias configurándose como un delito de infracción de deber que atenta contra los intereses de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación tributaria y afecta, consecuentemente, a la capacidad de gasto del Estado.

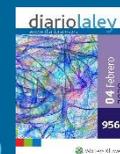
La importancia del delito fiscal para combatir la evasión tributaria fue puesta de manifiesto ya en 1972 por la Fiscalía General del Estado. Así, en la Memoria de ese año afirmaba la necesidad de que el Estado reaccionara a las transgresiones tributarias con medidas enérgicas entre las que destacaba la tipificación como delito del fraude fiscal, advirtiendo al mismo tiempo sobre la inoperancia práctica del único precepto referido a la delincuencia tributaria desde 1870: el ocultamiento fraudulento de bienes o industria sancionado en el artículo 319 del Código Penal entonces vigente.

Sin embargo, el moderno delito fiscal no se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico hasta el año 1977 en que se inició una reforma tributaria dirigida a hacer realidad la distribución equitativa de las cargas públicas y a implantar un sistema tributario apto para gravar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo. Con tal fin se establecieron nuevas responsabilidades fiscales y mecanismos para verificar su cumplimiento como la ya referida tipificación del delito fiscal, el levantamiento del secreto bancario y el refuerzo de la Administración Tributaria con, entre otras medidas, la creación del cuerpo de Inspección Financiera y Tributaria.

..//..

Los beneficios fiscales en la transmisión de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios

A11



Diario LA LEY, nº 9566, de 4 de febrero de 2020

Luis Molina Sánchez
Abogado del Área de Derecho Fiscal de Uría Menéndez

Luis Suárez de Centi Martínez
Abogado del Área de Derecho Fiscal de Uría Menéndez

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LOS REQUISITOS PARA APLICACIÓN DEL BENEFICIO FISCAL
 - 1. La vivienda como objeto transmitido
 - 2. El negocio jurídico de la transmisión
 - 3. Los requisitos subjetivos aplicables al adquirente
 - 4. La incorporación de las viviendas al activo circulante
 - 5. La transmisión posterior de la vivienda
- III. ALGUNAS PROPUESTAS DE REFORMA

RESUMEN

Cataluña, la Comunidad Autónoma de Andalucía y la Comunidad de Madrid recogen en sus normas autonómicas un tipo reducido -o bonificación en cuota- en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para adquisiciones de vivienda de «segunda mano» para la posterior reventa por profesionales del sector inmobiliario. Este trabajo analiza y compara los requisitos previstos en las legislaciones autonómicas para acceder al beneficio fiscal desde una perspectiva teórica, en atención a la doctrina administrativa y al desarrollo jurisprudencial sobre la materia. Asimismo, se proponen propuestas de reforma para adaptar el ámbito objetivo del beneficio a la práctica en el sector inmobiliario.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Con la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro, Cataluña estableció por primera vez un tipo reducido —ahora bonificación en cuota— en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas («TPO») del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («ITP y AJD») sobre adquisiciones de viviendas que se destinen a la reventa por profesionales inmobiliarios.

El beneficio fiscal se ha replicado en condiciones similares en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, y en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. Aparte de Cataluña, la Comunidad Autónoma de Andalucía y la Comunidad de Madrid, otras comunidades autónomas han recogido tipos reducidos específicos en la entrega de viviendas usadas, aunque en su normativa establecen límites adicionales.

La finalidad genuina del tipo reducido responde a un propósito práctico. Los legisladores autonómicos pretenden contribuir al abaratamiento del precio de las viviendas «de segunda mano» en beneficio de los consumidores finales cuando concurren transmisiones intermedias entre profesionales inmobiliarios, quienes en circunstancias normales de mercado tenderían a repercutir estos costes fiscales al precio final del producto. Podría criticarse que este mecanismo impositivo resulta aplicable a los consumidores solo de forma indirecta (2) . Sin embargo, creemos que el tipo reducido no puede establecerse sobre la compraventa última por razones funcionales: de lo contrario, haría recaer sobre los consumidores la carga de una suerte de probatio diabólica sobre ciertos requisitos que deben cumplir los propios intermediarios.

Por otra parte, la medida de los legisladores autonómicos es hábil, pero insuficiente. En nuestra opinión, el beneficio fiscal no deja de ser un remiendo útil a un sistema de tributación indirecta en el ámbito inmobiliario que, en ciertos puntos, podría considerarse defectuoso (3) . En este sentido, preferiríamos que el beneficio fiscal se combinara con la imposición de límites estatales más concisos sobre el ámbito subjetivo del TPO —por ejemplo, mediante la supresión del artículo 7.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre—.

..//..



María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

CONTENIDO

Los Códigos de buenas prácticas tributarias, en particular, el de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios han ocupado parte del debate reciente entre los asesores fiscales, existiendo discrepancias sobre la pertinencia o no de una adhesión institucional, por las consecuencias que ello pudiera tener para la asociación, los asociados y quienes a ellos recurren a la hora de requerir sus servicios. Tanto promotores como detractores de dicha adhesión han dado fundadas razones para justificar su posición. En estas circunstancias, quizás sea útil dedicar unas páginas a esta espinosa cuestión para contribuir a un mejor entendimiento futuro.

Desde luego, la figura de la que aquí tratamos escapa al concepto tradicional código al que los abogados están habituados (como conjunto de normas legales sistemáticas que regulan unitariamente una materia determinada), para adentrarse en otro cuyos perfiles son más difusos (conjunto de reglas o preceptos sobre cualquier materia). Se aparta, en consecuencia, de la idea de recopilación legislativa y se sacrifica la sistemática. A cambio, se alcanza mayor flexibilidad a la hora de perfilar ciertas «reglas», que aparentemente pueden referirse a puntos (¿inocuos?) relativos a las «prácticas» o «conductas» (a sabiendas de que puede ir por consenso procediéndose a la inclusión en el Código de nuevas materias).

Inmediatamente a muchos se les suscitan dudas sobre la naturaleza de las disposiciones contenidas en estos códigos. ¿Con ello se afecta a la creación o a la interpretación jurídico-tributaria? Aunque, de entrada, suene paradójico: ¿se crea «derecho blando» para una mejor aplicación del «derecho duro» vigente?

Quizás, cuando la legislación no da respuestas adecuadas, cuando su modificación es lenta o parece políticamente difícil que se acepte la exigencia de amoldarse a determinados cambios, surge la autorregulación como alternativa, ya que, a veces, los facilita, contribuyendo a rebajar o endurecer estándares normativos, según se mire. En muchas ocasiones, al generalizarse la utilización de los códigos y extenderse posteriormente la práctica de carácter voluntario, el terreno está abonado para dar el paso firme legislativo y convertirla en obligatoria, una vez ganada la aceptación social.

Sin embargo, no debe olvidarse que, en su origen, la autorregulación es una exigencia auto-impuesta, un compromiso que uno mismo regula a la medida de sus necesidades y está dispuesto a adquirir. De hecho, ya en la década de los 90 florecieron los códigos de conducta en el panorama internacional. Con el paso del tiempo, su importancia ha ido creciendo paulatinamente a medida que instituciones de todo tipo han querido poner en valor públicamente sus pautas de comportamiento, con la convicción de que, incluso a largo plazo, les reportaría algún tipo de beneficio, ya sea en términos de posicionamiento social, como puramente económico.

De esta forma, son varias las razones alegadas para que el mismo Congreso de los Diputados haya aprobado en 2019 un Código de conducta. Puede servir este documento para lograr mayor transparencia, recuperar la confianza ciudadana, reforzar el buen nombre de la institución, generar mayor seguridad... Pero, lo cierto es que el Reglamento ya preveía los deberes de los diputados.

Entonces, ¿cuál es su propósito de la adopción del Código de conducta? En estos tiempos de «exhibicionismo» tecnológico parece otorgarse por gran parte de la ciudadanía un valor preponderante a la imagen social (tanto personal como institucional) que se proyecta ad extra. Este es uno de los argumentos frecuentemente empleados para la adopción de Códigos, fácilmente contrastable. La Administración tributaria, con la oferta de este código, podría legítimamente pretender un efecto de este estilo, aumentar su reputación, aunque curiosamente no se aplique sólo a sus funcionarios –en los que sí se hace especial hincapié en los trabajos de la OCDE–.

Por su parte, la AEDAF, concienciada de la importante función social que desempeñan sus miembros, dispone, desde 2003, de su propio Código Ético de Buena Práctica Profesional, aplicable al comportamiento profesional en las diferentes áreas en las que se desenvuelven los asesores. Este también le aporta el mencionado valor añadido en su reputación, mientras que la suscripción del anteriormente citado podría hacer desconfiar a los obligados tributarios de las notas fundamentales de independencia y confidencialidad.

Hoy en día, es obvio que los códigos de conducta muestran la capacidad de las entidades para «regularse a sí mismas a partir de la normativa establecida» y sirven para «ajustar la aplicación» de las normas a las características de los distintos sectores de actividad, como se dice que sucede en el caso del Reglamento General de Protección de Datos. En tal ámbito, se reconoce, a modo de incentivos para su admisión, que tales códigos pueden servir de «elemento para demostrar» el cumplimiento de las obligaciones o para «aportar garantías» suficientes... Se tendrán en cuenta en la «determinación de sanciones».

No obstante, determinar el alcance del desarrollo normativo «a partir de» puede ser peliagudo: si se reitera la norma legal, es redundante; y si se extiende, puede extra-limitarse (el delicado trabajo de comprobar cada uno de los aspectos cubiertos por el Código en cuestión excede del objetivo de esta reflexión, pero habría que detenerse a analizar cuidadosamente cada detalle). La utilización de un código para concretar la aplicación de la norma conforme a los rasgos propios de la actividad puede tener sentido. Más llamativo es que pueda valorarse como elemento de prueba o garantía, e incluso servir de criterio de ajuste en las sanciones. Es crítico si verdaderamente «al tener a su disposición un mecanismo para actuar con la seguridad jurídica que exige un sistema tributario moderno» se produce una «reducción significativa del riesgo fiscal», como manifiesta la Agencia Tributaria. ¿Es la versión actual del Código ese mecanismo? ¿Genera más seguridad jurídica?

..//..



Joan Iglesias Capellas
Abogado. Doctor en Derecho
Socio de Roca Junyent
Inspector de Hacienda en excedencia

SUMARIO

1. Introducción
2. La distribución de competencias entre la administración tributaria y la jurisdicción penal en la persecución del fraude fiscal
3. La cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
4. Efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública sobre la potestad de la Administración de liquidar la deuda tributaria
5. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito
6. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito
7. Efectos de la sentencia de conformidad
8. Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria
9. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación tributaria
 - 9.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad
 - 9.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación
 - 9.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
10. Conclusiones
11. Bibliografía

RESUMEN

El propósito de este trabajo es poner de manifiesto las deficiencias técnicas del régimen de ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública desarrollado en el artículo 257 LGT, así como también las graves consecuencias que, para los derechos fundamentales de los contribuyentes, se derivan de la reforma procesal introducida por la Ley 34/2015, de 23 de septiembre, a fin de modificar la competencia jurisdiccional para controlar los actos dictados por la Administración tributaria cuando se advierte la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

CONTENIDO

1. Introducción

Desde su introducción por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, el delito fiscal constituye la pieza «de cierre» del sistema tributario español que, como es sabido, tiene su origen en el artículo 31 de la Constitución, de 27 de diciembre de 1978, donde se establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, puede tener alcance confiscatorio.

La conexión entre el deber constitucional de contribuir y el delito fiscal es tan íntima, tan profunda, que podríamos considerar que el artículo 31 CE y el artículo 305 CP constituyen el alfa y omega de todo el ordenamiento jurídico tributario, pues en la norma penal se describe aquel comportamiento que, por su extrema insolidaridad respecto al conjunto de los ciudadanos que pagan los impuestos que les corresponden, merece un reproche jurídico de tal intensidad que incluso justifica la imposición de una sanción privativa de libertad. Es decir, en las democracias avanzadas, donde el gasto público derivado del Estado del bienestar presiona al alza los presupuestos de las Administraciones públicas, el fraude fiscal adquiere una dimensión que trasciende la mera irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para adquirir la condición de una amenaza contra la sostenibilidad financiera del Estado.





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

SUMARIO

- 1º. Consideraciones generales
- 2º. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta
- 3º. La declaración de los rendimientos procedentes de alquileres turísticos en el IRPF y en el IRNR
- 4º. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la fiscalidad local. La aplicación del
- 5º. Impuesto sobre Actividades Económicas
- 6º. Alcance de la nueva obligación de facilitar información introducida al efecto
- 7º. Reflexiones finales

8º. RESUMEN

El presente trabajo analiza el régimen fiscal aplicable, tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta, a la explotación de viviendas para uso turístico, que constituye una nueva una modalidad de alojamiento turístico de gran arraigo en nuestra economía actual, debido en buena medida a la irrupción de novedosas plataformas digitales de la llamada economía colaborativa.

CONTENIDO

1º. Consideraciones generales

Con carácter general hasta el año 2013 los contratos de arrendamientos de vivienda para uso turístico se regían por el Título III de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), quedando asimilados a los arrendamientos de temporada, sin perjuicio de la debida habilitación administrativa. Con anterioridad estos contratos de arrendamiento no se regían a todos los efectos por la normativa sectorial turística, no pudiendo garantizarse la calidad de los servicios turísticos prestados, en claro perjuicio de los destinos turísticos en los que operaba y del sector hotelero. Fue a raíz de la aprobación de la Ley 4/2013 de, 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, cuando se excluyeron los arrendamientos de uso turístico del ámbito objetivo de la normativa civil especial de arrendamientos urbanos, con la finalidad de que los mismos quedaran sujetos a la normativa sectorial específica de la respectiva Comunidad Autónoma, quedando solamente sujetos a la LAU en defecto de dicha normativa sectorial (art. 5.e) de la Ley 29/1994).

Se considera arrendamiento para uso distinto de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Por tanto, cuando se produzca la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa se tratará de un alquiler turístico, que se someterá a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial, según establece el art.5 e) de la Ley 29/1994.

Como es sobradamente conocido a lo largo de estos últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, circunstancia a la que comúnmente se le designa con el término «alquiler turístico» y que se ha de diferenciar de los servicios que presta la industria hotelera.

2º. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta

Dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del citado Impuesto, la condición de empresario (art 5.Uno.c de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto). Así, en tanto que realizados por empresarios, los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al IVA (art 4.uno LIVA). La sujeción a este Impuesto determina además la no sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), salvo que sea de aplicación la exención en el IVA (art 4. cuatro LIVA).

La normativa reguladora del IVA diferencia según la forma en que el propietario vaya a explotar su inmueble como apartamento turístico, pudiendo llegar a producirse la cesión a una empresa para que explote ésta el inmueble, el arrendamiento del inmueble por parte del propietario sin prestar servicios hoteleros complementarios o el arrendamiento del inmueble en el que el propietario se obliga a prestar algún servicio hotelero.

..//..





Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

SUMARIO

1. Régimen legal y tipología de las IIC
2. Tributación de las IIC
3. Tributación de los socios o partícipes de las IIC
4. Aspectos particulares de la tributación de las IIC y de sus socios o partícipes
5. La obligación de retener
6. Convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
7. La tributación de las IIC y de sus socios o partícipes a la luz del derecho de la Unión Europea
8. Esquemas alternativos de tributación
9. Conclusiones

RESUMEN

En un estudio efectuado por la Asociación Española de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones, se rechaza que el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes tenga carácter especial. Sin embargo, es público y notorio que, desde ciertos núcleos sociales y políticos, se está cuestionando tal régimen fiscal. Así lo indican, entre otras manifestaciones, los antiguos pactos de investidura PP-Ciudadanos o el anteproyecto de ley de lucha contra el fraude de octubre de 2018, que han dado pie a un debate en el que se entremezclan elementos técnicos y políticos.

El presente estudio pretende, de una parte, ofrecer una visión sistemática del régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus socios o partícipes, prestando especial atención a su proyección internacional, y de otra, formular algunas consideraciones en relación con el aludido debate.

CONTENIDO

1. Régimen legal y tipología de las IIC

La inversión colectiva forma parte del sector financiero de la economía. En un sentido amplio, se integra en el subsector de la inversión colectiva, junto con las IIC propiamente dichas, los fondos de pensiones y las entidades de capital-riesgo. El régimen fiscal específico de las IIC y de sus partícipes, tal y como está establecido en las leyes reguladoras de la imposición sobre la renta, se proyecta exclusivamente en relación con las IIC que podrían denominarse típicas, esto es, las que están plenamente sujetas al conjunto de las normas que las regulan (Ballesteros, 2017). El resto de las IIC se rigen por las normas generales. Este es el caso de las denominadas IIC cerradas, cuya regulación está confiada a la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva (LIIC).

1.1. Normas reguladoras básicas

Un conjunto de normas, de diversa naturaleza, una buena parte de las cuales constituyen trasposición de directivas comunitarias, regulan la inversión colectiva. Estas normas versan sobre el establecimiento, la organización jurídica, la composición del patrimonio, el funcionamiento y la gestión de las IIC, y tienen como una de sus finalidades fundamentales configurar y tutelar los derechos de los socios o partícipes, de manera tal que integran lo que se ha venido en denominar «regulación prudencial». La vigilancia de su cumplimiento está encomendada a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

..//..



Santiago Lago Peñas
Catedrático de Economía Aplicada y Director de GEN
Universidad de Vigo

RESUMEN

Las administraciones públicas españolas habrán incumplido de nuevo en 2019 los objetivos de estabilidad presupuestaria fijados tanto en la última senda de consolidación fiscal (-1,3% del PIB) como en la actualización del Programa de Estabilidad para el período 2019-2022 (-2,0%). A pesar del impacto positivo de los cambios en las cotizaciones sociales y en el sistema de pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, la imposibilidad de aprobar un presupuesto con nuevos impuestos ha limitado el crecimiento de los ingresos públicos, frente a los aumentos de gasto en salarios de los empleados públicos, pensiones y subsidios de desempleo.

Aunque todavía se carece de un proyecto de Presupuestos del Estado para 2020, las estimaciones realizadas por distintos organismos públicos y privados sitúan el déficit de este año entre el -2,1% y el -2,4% del PIB, insuficiente para cumplir el objetivo del Programa de Estabilidad y para reducir el déficit estructural, cuyos límites comienzan a regir la disciplina presupuestaria precisamente en 2020.

CONTENIDO

Ejercicio fiscal 2019: una reducción del déficit insuficiente

Una constante en la planificación presupuestaria de la última década en España ha sido la laxitud y adaptación de los objetivos de déficit público para el conjunto de las administraciones públicas españolas.

De forma recurrente, se han ido ajustando los objetivos a la realidad que iban mostrando las liquidaciones presupuestarias. A veces de forma justificada, por la coyuntura económica; a veces por factores políticos: cambios de gobierno, mociones de censura o prórrogas presupuestarias. Pero la realidad es que la meta del equilibrio fiscal ha sido reiteradamente aplazada.

Por ejemplo, en el Programa de Estabilidad 2012-2015 se pretendía alcanzar un déficit público en términos de producto interior bruto (PIB) de -1,1% al final del período, partiendo de un desequilibrio previsto para 2011 de -8,5%. Dos años más tarde, en la actualización del Programa para el cuatrienio 2014-2017, la cifra para 2015 era ya del -4,2% y el objetivo del -1,1% se posponía al año 2017. Pero todavía hoy esa meta queda lejos. La senda de consolidación fiscal vigente es la aprobada en el Consejo de Ministros con fecha 7 de julio de 2017 y ratificada por las Cortes Generales para el período 2018-2020. En julio de 2018 se presentó una revisión al alza de esta senda, que no alcanzó la mayoría en el Senado, y una actualización del Programa de Estabilidad para el período 2019-2022 que, de nuevo, elevó los objetivos para 2019.

..//..

David Javier Santos Sánchez
Abogado del listado Jefe del Gabinete Jurídico de la Agencia Española de Protección de Datos

SUMARIO

1. Introducción
2. El tratamiento de los datos de carácter personal con trascendencia tributaria al amparo de la nueva normativa sobre protección de datos de carácter personal
 - 2.1. Ámbito de aplicación subjetivo del RGPD
 - 2.2. Base jurídica del tratamiento
 - 2.3. Fin legítimo perseguido
 - 2.4. La LGT como ley especial en materia de protección de datos
3. La transparencia tributaria
 - 3.1. La Ley de transparencia y su relación con el tratamiento de datos tributarios
 - 3.2. Transparencia activa de la información tributaria
 - 3.3. La publicación de la lista de deudores con Hacienda
 - 3.4. Transparencia reactiva
4. Conclusión

RESUMEN

La transparencia en el ámbito tributario queda condicionada por su normativa específica, basada en el carácter reservado de la información tributaria. En el presente artículo se estudia, desde la perspectiva de la normativa de protección de datos de carácter personal, dicho régimen específico así como la incidencia que puede haber tenido en el momento de la aprobación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

CONTENIDO

1. Introducción

A diferencia de lo que ocurre en otros países como Suecia, Noruega y Finlandia, en que cualquier persona puede acceder a los datos tributarios del resto de ciudadanos, la tradición jurídica española se basa en el carácter reservado de dichos datos. En el presente artículo se pretende realizar, desde la perspectiva de la protección de datos de carácter personal, un estudio sobre la normativa específica en materia de datos personales de carácter tributario, atendiendo a lo previsto en dicha normativa, la jurisprudencia y los informes de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD), así como su relación con la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

2. El tratamiento de los datos de carácter personal con trascendencia tributaria al amparo de la nueva normativa sobre protección de datos de carácter personal

Desde el 25 de mayo del año pasado, resulta de plena aplicación el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos, RGPD), complementado en España por lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPDGDD) que ha derogado a la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Por tanto, aunque sea brevemente, procede analizar la incidencia que la nueva normativa comunitaria ha podido tener en el tratamiento de los datos personales de carácter tributario, sometido tradicionalmente en nuestro ordenamiento jurídico a su normativa específica contenida en los artículos 93 a 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.1. Ámbito de aplicación subjetivo del RGPD

El RGPD establece las normas relativas a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos personales y las normas relativas a la libre circulación de tales datos (artículo 1.1.), entendiéndose por «datos personales» toda información sobre una persona física identificada o identificable (artículo 4.1.).

..//..

Francisco Javier Amorós Dorda
Subdirector General de Transparencia y Buen Gobierno
Consejo de Transparencia y Buen Gobierno

SUMARIO

1. El derecho de acceso a la información pública. Régimen general
2. Regímenes especiales
3. Información tributaria. Obligaciones de información y limitaciones a la cesión de datos con trascendencia tributaria
4. Consideración de la normativa de la LGT como un régimen especial de acceso
 - A) Falta de un régimen jurídico específico de acceso
 - B) Modificación implícita de la reserva tributaria en la LTAIBG
5. Doctrina jurisprudencial

RESUMEN

A juicio del autor, la reserva establecida por la Ley General Tributaria para el acceso a los datos es de trascendencia tributaria, no constituye un régimen específico de acceso a la información de los previstos en la disposición adicional a de la Ley de Transparencia y, en consecuencia, debe ser interpretado de acuerdo con los principios de ésta. No obstante, los Tribunales de Justicia que han tenido ocasión de pronunciarse en la materia mantienen una posición contraria y han forzado al Consejo de transparencia y Buen Gobierno a modificar su posición inicial.

CONTENIDO

1. El derecho de acceso a la información pública. Régimen general

La regulación actual del derecho de acceso a los archivos y registros de las Administraciones Públicas que proclama el artículo 105, letra b), de la Constitución Española (en adelante CE) está incorporada a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (en adelante LTAIBG). Así, el artículo 12 de la citada norma señala que «todas las personas tienen derecho a acceder a la información pública, en los términos previstos en el artículo 105.b) de la Constitución Española, desarrollados por esta Ley», con la aclaración en el siguiente artículo 13 de que a estos efectos «se entiende por información pública los contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este Título --{el I de la Ley, dedicado a la "Transparencia de la Actividad Pública"-y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones».

El derecho al acceso se plantea, pues, en nuestro derecho como un «derecho de configuración legal» en la medida en que no forma parte de los derechos fundamentales y libertades públicas enumerados en el Capítulo II del Título I de la Constitución -cuyos elementos jurídicos básicos están configurados en propio el texto fundamental y han de ser regulados por ley orgánica- ni de los principios rectores del orden económico y social del Capítulo III del mismo Título -que, si bien son regulados por ley ordinaria, están determinados en su contenido y otros aspectos básicos por la CE- sino que es un derecho de rango inferior que, aunque tiene reconocimiento constitucional, está configurado en sus elementos básicos y regulado por el legislador ordinario.

El derecho de acceso a los archivos y registros públicos tiene una primera regulación post-constitucional en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC)3. El art. 35 h) de la Ley reconoce el derecho de los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, «al acceso a los registros y archivos de las Administraciones Públicas en los términos previstos en la Constitución y en ésta u otras Leyes» y regula tanto el llamado «acceso interesado», particular o uti singuli -vinculado a la condición de interesado del solicitante, definida en el artículo 31- como el denominado «acceso universal», general o uti universi, que no requiere de ningún interés particular y está regulado en el artículo 37.

La LTAIBG viene a modificar el régimen del acceso universal, dando nueva redacción a los artículos 35, letra h), y 37 de la LRJPAC en su disposición final". De acuerdo con ésta, el artículo 35, h), pasa a reconocer el derecho de los ciudadanos a acceder a «la información pública, archivos y registros» y el artículo 37 pasa a decir que «Los ciudadanos tienen derecho a acceder a la información pública, archivos y registros en los términos y con las condiciones establecida-; en la Constitución, en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y demás leyes que resulten de aplicación».

..//..

Jose María Piñero Campos
Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

1. Introducción
2. Objetivos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
 - 2.1. Suficiencia
 - 2.2. Equidad
 - 2.3. Autonomía y corresponsabilidad
 - 2.4. Estabilidad
3. La capacidad tributaria en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
 - 3.1. Tributos compartidos
 - 3.2. Tributos cedidos
4. Las transferencias en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
 - 4.1. Fondo de garantía
 - 4.2. Fondo de suficiencia
 - 4.3. Fondos de convergencia
5. Conclusiones

RESUMEN

El presente trabajo trata de avanzar en el diseño del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas españolas por el camino de la sencillez y la claridad. Dicha sencillez y claridad debe ser compatible con los objetivos de suficiencia, equidad, autonomía, corresponsabilidad y estabilidad que deben inspirar la financiación autonómica.

Para ello, clarificar y simplificar el papel que algunos elementos deben jugar en la financiación autonómica: capacidad tributaria, transferencias y fondos de desarrollo, es fundamental, así como concebir el conjunto no de una manera estática en el momento inicial sino haciendo que a través de su evolución vaya convergiendo hacia los objetivos planteados.

CONTENIDO

1. Introducción

La historia de la financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA) españolas es una historia de éxito. Ningún país del mundo ha sido capaz de desarrollar en un tiempo tan corto un sistema de descentralización tan avanzado y, además, de haberlo hecho sin que se hayan producido tensiones que hayan puesto en peligro el funcionamiento global del sistema.

Si se analiza la evolución de los diferentes sistemas de financiación puestos en marcha hasta la fecha, se puede afirmar, también, que dicha evolución ha ido en líneas generales en el sentido correcto, unas veces con más fortuna que otras, pero siguiendo siempre una línea de progreso hacia un sistema cada vez más descentralizado y con avances significativos desde el punto de vista de la suficiencia y la equidad.

Quizás en lo que no se ha avanzado tanto es en el sentido de la simplificación. Tenemos un Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas (SFA) complejo y, como todo lo complejo, difícil de explicar y de comprender. Lo que no se puede explicar de una manera sencilla y clara presenta el peligro de ser manipulado y, por tanto, percibido de manera errónea por la población.

Por eso, el objetivo de este trabajo, incluido en un número de la revista Presupuesto y Gasto Público dedicado fundamentalmente a las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas, es tratar el resto de temas: capacidad tributaria y transferencias, para ponerlos al servicio de dichas necesidades de gasto, pero de una manera simple, viable y en línea con los objetivos del SFA.

Simplificar no es fácil y algunas veces va en contra de otros principios como la justicia o la equidad, pero hay una variable que normalmente se olvida y que puede ayudar en el proceso de simplificación que es el tiempo. El tiempo es una variable que debería tener un protagonismo importante. Los sistemas de financiación de las CCAA planteados hasta ahora eran probablemente razonables en su formulación inicial, pero su evolución no era la adecuada y se deterioraban al cabo de los años.

..//..

A propósito del Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica: oportunidades para un sistema más eficiente

A20

Presupuesto y gasto público, N° 96, 2019



Jorge Martínez Vázquez
International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University

José Manuel Tránchez Martín
Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED

Eduardo Sanz Arcega
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. Introducción
 2. El Informe de la Comisión de Expertos y las oportunidades para incrementar la eficiencia del sistema de financiación
 - 2.1. Suficiencia absoluta y equilibrio vertical
 - 2.2. Tributos cedidos
 - 2.3. Necesidades de gasto relativas y transferencias de nivelación
 - 2.4. Estabilidad presupuestaria
 - 2.5. Convergencia regional
 3. Consideraciones finales
- Bibliografía

RESUMEN

El objetivo de este trabajo se orienta a extender el debate sobre las propuestas contenidas en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica en aquellos aspectos relacionados con la eficiencia del sistema, esto es, respecto de los incentivos positivos y negativos que inciden en el comportamiento financiero de las Comunidades Autónomas. A nuestro juicio, tal consideración la merecen algunas de las recomendaciones de la Comisión respecto de la suficiencia absoluta y el equilibrio vertical del sistema, los tributos cedidos, el sistema de nivelación, la estabilidad presupuestaria, y la convergencia regional. Metodológicamente, la argumentación contrasta las propuestas de la Comisión con la Teoría del Federalismo Fiscal y la evidencia empírica que se conoce sobre España y sobre otros Estados descentralizados. La discusión pone de relieve la existencia de oportunidades para un sistema de financiación más eficiente.

CONTENIDO

1. Introducción

La progresiva construcción del modelo autonómico y la (vigente) apertura del sistema competencial (ilustrativamente, art. 150.2 CE) han contribuido a la provisionalidad de los sucesivos modelos de financiación de las Comunidades Autónomas (CC.AA. en lo sucesivo).

No en vano, cualquier sistema de financiación, que necesariamente se desenvuelve en el marco de unas reglas fiscales, resulta el corolario de la organización territorial del Estado.

En el caso español, alcanzada una sustancial simetría competencial entre la mayoría de Comunidades Autónomas -descontados los hechos diferenciales, el más notable el régimen económico (foral) de Navarra y País Vasco- (Tudela, 2011), el cierre del sistema de financiación de régimen común permanece como una meta insatisfecha. En este punto, si bien las actuales asimetrías competenciales no tienen una implicación insalvable para el diseño de un sistema de financiación regional equitativo y eficiente, la asimetría financiera foral, en su desarrollo actual, sigue condicionando el conjunto del sistema, sobre todo en lo referente a la eventual participación de las Comunidades forales en la dotación de las transferencias de nivelación horizontales.

No obstante, el diseño de los sucesivos modelos de financiación de las Comunidades de régimen común se ha construido sobre dos pilares fundamentales que, a su vez, revelan los contornos de dos de los problemas más importantes en relación con la eficiencia del propio sistema de financiación: una restricción fiscal «blanda» a través del tiempo y un escaso ejercicio de las competencias normativas. De un lado, los diferentes sistemas de financiación han potenciado el incremento de la autonomía y de la corresponsabilidad financieras de las Comunidades Autónomas, aumentando el porcentaje de ingresos, respecto del total de recursos, sobre los que aquellas ostentan competencias normativas (ingresos propios).

..//..





Francisco Pleite Guadamillas
Magistrado y doctor en derecho

RESUMEN

El Tribunal Constitucional declara inconstitucional el artículo 107.4 TRLHL relativo al IIVTNU por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. Sin embargo, se plantea si una cuota que grave el 95% del beneficio realmente obtenido ¿respeto el principio de proporcionalidad entre los intereses público y privado concurrentes en el impuesto?, ¿es posible mantener un impuesto, como este, que obvia en las transmisiones de un inmueble el principio de capacidad económica?

CONTENIDO

Por segunda vez el Tribunal Constitucional se ha vuelto a pronunciar sobre el Impuesto de Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU), también denominado plusvalía, quizás no sea la última vez, estamos ante una inconstitucionalidad por fases del impuesto. Ambos supuestos eran diferentes. En la sentencia 59/2017 de 11 de mayo se trataba del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, en la que da lugar al supuesto de la sentencia de 31 de octubre de 2019 la cuota tributaria supera el cien por cien de la riqueza efectivamente generada.

El Tribunal Constitucional declara inconstitucional el artículo 107.4 TRLHL relativo al IIVTNU por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

La justificación de esta declaración se contiene en el último párrafo del fundamento de derecho cuarto en el que se concluye que: «Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se deriva un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la provisión de confiscatorio que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (artículo 31.1 CE)».

Ahora bien, esta argumentación plantea una serie de cuestiones. Una de ellas es si la inconstitucionalidad alcanza la totalidad de la cuota o solamente aquella en la que excede

del beneficio realmente obtenido. Tal como se afirma en el fallo y en el fundamento de derecho quinto la inconstitucionalidad alcanza la totalidad de la cuota, aunque parece desprenderse del fundamento derecho cuarto que solo lo alcanzarían respecto del exceso de beneficio realmente obtenido.

Otra cuestión que se suscita es la relativa al cálculo que se debe realizar para determinar si la cuota es superior al beneficio realmente obtenido. Tenemos que comparar por un lado el resultado obtenido de la aplicación la regla de cálculo del art. 107.4 TRLHL, es decir, partiendo del valor catastral del terreno se tiene que aplicar el porcentaje anual al momento del devengo, y por otro la cuota tributaria resultante con el beneficio realmente obtenido. Por lo tanto, el resultado de la aplicación del impuesto se debe comparar con el beneficio realmente obtenido, de tal modo que la cuota a pagar no puede ser nunca superior a este último.

De lo anteriormente expuesto se deduce que la acreditación del beneficio realmente obtenido es un elemento imprescindible para la determinación de si el gravamen es ilícito. Para cuantificar el beneficio obtenido el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en la sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, Rec. 6226/2017 ha considerado que «para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU».

En el supuesto que da lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional, el incremento de valor derivado de aplicar la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL fue de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 euros, superior a la diferencia entre el precio de transmisión del inmueble según las escrituras públicas que fue de 3.473,90 euros.

Sin embargo, los términos comparados deben ser equiparables. En efecto, el impuesto grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por lo tanto, se debe calcular el incremento del valor del suelo por la regla del artículo 107.4 con el incremento real obtenido, pero, también, del suelo, no incluida la construcción.

..//..



Arturo Melián González
Departamento de Economía y Dirección de Empresas
Facultad de Economía, Empresa y Turismo
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

José Andrés Dorta Velázquez
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Facultad de Economía, Empresa y Turismo
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

1. Introducción
 2. La financiación del fondo de nivelación horizontal
 3. La financiación del fondo de nivelación horizontal: impacto en los recursos percibidos por las CCAA
 - 3.1. Incidencia de la financiación del fondo de nivelación horizontal en la financiación básica de las Comunidades Autónomas
 - 3.2. La financiación del fondo de nivelación horizontal y su impacto en la aplicación del fondo de nivelación vertical
 - 3.3. La financiación total por habitante ajustado y la participación de los recursos tributarios en la nivelación horizontal
 4. Conclusiones
- Referencias Bibliográficas

RESUMEN

A lo largo de la vigencia del actual modelo de financiación autonómica se ha puesto de manifiesto la necesidad de su modificación tanto en numerosos trabajos académicos como por parte de los gobiernos autonómicos. Uno de los parámetros para el que se ha propuesto un cambio consiste en cómo han de participar en la nivelación horizontal los diferentes tributos integrados en el sistema de financiación autonómica. Este trabajo analiza las implicaciones que tendrían las principales alternativas que existen al respecto tanto en el grado de variabilidad de la financiación como en los resultados para las distintas comunidades autónomas.

CONTENIDO

1. Introducción

Existe un alto grado de consenso sobre la necesidad de reforma del vigente Sistema de Financiación Autonómico (SFA), como se ha puesto de manifiesto tanto en numerosos trabajos de carácter académico como en los documentos remitidos por las comunidades autónomas (CCAA) en el seno del Comité Técnico Permanente de Evaluación integrado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (MINHAP, 2016), aduciendo para ello a diversos motivos. Así, son varios los estudios que argumentan la necesidad de incrementar sus recursos, debido a la posible existencia de un desequilibrio vertical (e.g., Vilalta, 2016; Pérez y Cucarella, 2015). Así mismo, también se ha hecho referencia en estos trabajos a la evolución dinámica del conjunto de los recursos integrados en el SFA (Hierro y Atienza, 2016; Zabalza, 2016; Zabalza, 2017), de los aportados por el Estado (De la Fuente, 2015a; Vilalta, 2016) y de la operativa de las entregas a cuenta (Cuenca, 2015). Otra de las cuestiones objeto de análisis consiste en su estructura, proponiendo todos los trabajos una simplificación. En este sentido, las propuestas consisten básicamente en contar con un único fondo de nivelación, donde se integrarían los recursos tributarios y los aportados por el Estado (Vilalta, 2016; Zubiri, 2016) o distinguir dos fondos de nivelación, de los cuales uno tendría como fin principalmente la nivelación horizontal; el otro, financiado con aportaciones del Estado, trataría de resolver en algún grado las diferencias de financiación que persistiesen tras la aplicación del primero de los fondos (Comité de Expertos, 2017; De la Fuente, 2016a). Otro aspecto para el que se plantea su modificación consiste en el criterio que se emplea para medir las necesidades de gasto y distribuir los recursos nivelados (e.g., De la Fuente, 2015b, 2015c, 2016a; Hierro y Atienza, 2016; Pérez y Cucarella, 2015; Vilalta, 2016; Zabalza, 2016). También ha sido objeto de análisis el modo de determinación del valor normativo de ciertos tributos cedidos (e.g., De la Fuente, 2016b; López Laborda y Zabalza, 2015; López Laborda, 2016), la valoración y distribución de los recursos para competencias singulares (Hierro y Atienza, 2016), la consideración de los recursos tributarios del REF en el SFA (Clavijo, Galván y Sánchez, 2018; De la Fuente, 2016a), el tratamiento de las CCAA forales en relación al SFA (e.g., Monasterio, 2010; RIFDE, 2017) o cómo abordar la cláusula de statu quo en el próximo SFA (De la Fuente, 2016a; Lago y Martínez Vázquez, 2015).

..//..



Amaia Beloki Gonzalez
Delegación de Euskadi para la UE

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES
3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
4. IMPUESTOS ESPECIALES
5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS
6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA
7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN
8. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE
9. INFORMES Y PUBLICACIONES

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo (desde los grupos de trabajo hasta los Consejos de Ministros), contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución. Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle. El trío actual está integrado por las Presidencias de Rumanía, Finlandia y Croacia, desde el 1 de enero de 2019 hasta el 30 de junio de 2020. En lo referente a la fiscalidad, el trío se ha propuesto como prioridad clave en su programa¹ garantizar una tributación justa y eficaz. Los tres países consideran que existe una necesidad real de adaptar los sistemas tributarios a la era digital. Por esta razón, las tres Presidencias impulsarán el trabajo de la Comisión Europea relativo a la fiscalidad digital, de conformidad con las Conclusiones del Consejo Europeo. Asimismo, se continuará trabajando en el resto de propuestas legislativas pendientes sobre fiscalidad y, en particular, las tres Presidencias harán esfuerzos para alcanzar resultados en relación al nuevo y definitivo sistema de IVA.

1.1. Presidencia de Finlandia: 1 julio – 31 diciembre 2019

Finlandia ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2019, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo² que fueron presentadas en el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), de 9 de julio³. En términos generales, la presidencia finlandesa ha puesto el crecimiento económico sostenible en el centro de su programa, destacando la importancia de los incentivos económicos y los recursos fiscales en la transición hacia una economía baja en carbono. En lo que a temas económicos y financieros se refiere, la presidencia finlandesa ha seguido las prioridades que se mencionan a continuación. - Mercados financieros más sólidos y que funcionen mejor: Finlandia ha trabajado para fortalecer la Unión Bancaria y desarrollar la Unión de Mercados de Capital con el objetivo de mejorar la solidez y la resiliencia del sector bancario europeo e impulsar la inversión transfronteriza. - Simplificación de la coordinación de la política económica: Finlandia ha reunido las opiniones de los Ministros de finanzas sobre el funcionamiento del marco de coordinación de la política económica de la UE, contribuyendo así a la próxima revisión del "paquete de seis medidas" y del "paquete de dos medidas", concebidos para fortalecer el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. En particular, el objetivo ha sido explorar el alcance para simplificar las reglas fiscales.

- Acción mejorada sobre el cambio climático: Finlandia se puso como objetivo colocar la mitigación del cambio climático en el centro de las discusiones del Consejo ECOFIN e integrar este importante tema en el trabajo de los Ministros de finanzas.

..//..



José Rubí Cassinello
Secretario General Técnico
Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

- I. FUNDAMENTO DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES
- II. LA PARTICIPACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES VASCAS EN EL PANORAMA INTERNACIONAL: MIRADA RETROSPECTIVA
- III. LA EFECTIVA PARTICIPACIÓN DEL PAÍS VASCO EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES
 - III.A. Grupo de trabajo D-5: Código de Conducta de fiscalidad de las empresas
 - III.A. Grupo de trabajo D-5: Código de Conducta de fiscalidad de las empresas
 - III.B. Grupo de trabajo D-4 Cuestiones Fiscales
- IV. EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: RETOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO
 - IV.A) Los retos para el Concierto Económico derivados de la creciente digitalización de la economía
 - IV.B) Proyecto BICCIS de la UE, para la implantación de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades
 - IV.C) El régimen definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido
- V. CONCLUSIONES

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La participación del País Vasco en los foros internacionales en los que se tratan y deciden cuestiones fiscales ha sido una aspiración constante de las instituciones vascas a lo largo de la historia moderna del Concierto Económico, hasta el punto de que, precisamente, el desacuerdo acerca de la forma en que debe hacerse efectiva dicha participación, constituyó un obstáculo que se reveló insalvable en la negociación sobre la renovación del Concierto Económico de 1981 y provocó la ruptura de las negociaciones y la aprobación de forma unilateral, por parte del estado, de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

No fue sino desde 2010, tras el acuerdo alcanzado en el Congreso con vistas a la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 entre el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista, cuando se sentaron las bases para que, por primera vez, representantes del País Vasco acudieran, integrándose en la delegación estatal, a determinadas reuniones de los grupos de trabajo del Consejo de la UE, en los que se discuten temas fiscales.

El presente trabajo tiene como objeto hacer una descripción de la experiencia acumulada en estos casi nueve años en los que los representantes de las haciendas vascas han participado en los señalados grupos de trabajo así como ofrecer una valoración de la misma, identificando sus principales fortalezas y sus puntos débiles y carencias, tanto desde el punto de vista de la actitud con la que las administraciones vascas han asumido el reto de esa participación como desde el de la forma en que la misma se ha articulado en la práctica. Para ello, la primera parte del trabajo, a modo de introducción, examinará las razones prácticas y fundamentos jurídicos que justifican la participación vasca en los foros fiscales internacionales. La segunda parte realizará una mirada retrospectiva identificando los principales problemas a los que las administraciones forales han debido enfrentarse desde la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986 hasta la efectiva aplicación del acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto Económico de 2010. En la tercera parte, abordaremos la descripción de la participación vasca en los nueve años de experiencia acumulada y el balance de la misma. Por fin, en la última parte, identificaremos los principales retos a los que se enfrentan las administraciones fiscales forales en la definición y aplicación del nuevo orden fiscal internacional, así como las medidas que entendemos pueden y deben ser adoptadas con vistas a que nuestro peculiar sistema de financiación se enfrente con garantías de éxito al reto de integrarse con naturalidad en el mismo, en una muestra más de la capacidad de adaptación que ha demostrado el Concierto Económico a lo largo de sus más de 140 años de historia.

..//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FINALIDAD DE LA DIRECTIVA
- III. ARTICULACIÓN BÁSICA DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN
- IV. RÉGIMEN SANCIONADOR
- V. ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN TRANSITORIO
- VI. INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad) ha sido objeto de varias modificaciones todas ellas dirigidas al incremento de la transparencia fiscal en el seno de la Unión Europea.

Dentro de este marco se pretende seguir avanzando en la transparencia del marco fiscal en el ámbito de la Unión Europea y, más concretamente, avanzar en relación con la planificación fiscal agresiva. Con esta finalidad se aprueba la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018.

En esta Directiva se reconoce que la planificación fiscal está en continua evolución y sus estructuras han adquirido una enorme complejidad. En efecto, cada vez con más frecuencia se crean estructuras cuya mecánica alcanza a varias jurisdicciones y, en base a las mismas, se obtiene una minoración de la factura fiscal global del contribuyente.

¿Qué se propone para atajar esta situación? La idea es muy sencilla y se puede resumir de la siguiente manera: se plantea que los Estados miembros reciban información de los mecanismos fiscales potencialmente agresivos a fin de que con esta información los propios Estados puedan reaccionar y adoptar las medidas que estimen oportunas. Naturalmente, esta información obtenida por los Estados miembros se compartiría, de forma automática, con los demás Estados miembros.

¿Y quién va a facilitar esta información sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos? Básicamente, por lo que ahora interesa destacar y sin perjuicio de los matices y complementos que se van a indicar a continuación, esta información la van a tener que facilitar los intermediarios, concepto que seguidamente se va a desarrollar.

En lo que se refiere a estos intermediarios, la Directiva que se comenta señala expresamente que "...el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con los mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales...Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior...".

II. FINALIDAD DE LA DIRECTIVA

De forma resumida, el objetivo de la Directiva que se comenta no es otro que "...desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva..."

O dicho de otra forma, si resulta que se establece la obligación de informar a la Administración tributaria del mecanismo agresivo, o potencialmente agresivo, incluidas sus entrañas, cundirá la idea de que va a resultar mejor no utilizarlo pues la Administración está al tanto del mismo.

Tanto de esta finalidad expresa que recoge la Directiva, como de lo señalado en el apartado anterior se puede decir que los objetivos de esta obligación de información son los siguientes:

- Al obtenerse una información de forma prematura o en fase muy inicial, la Administración va a poder tanto promover cambios legislativos, como planificar, de forma más adecuada, las actuaciones de la Inspección tributaria.
- El abandono de la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva al estar los mismos en conocimiento de la Administración tributaria.

..//..



Paloma Villota
Profesora Titular de Economía Aplicada

SUMARIO

INTRODUCCIÓN. LA REFORMA FISCAL DE 1977 Y LA CONFIGURACIÓN DEL MODELO SOCIAL DE BIENESTAR

1. LA PRESIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE, DESIGUALDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD REDISTRIBUTIVA DE LOS DIFERENTES MODELOS SOCIALES DE BIENESTAR
 - 1.1.- Evolución de la presión fiscal en España en el ámbito de la OCDE. Evolución desde la Transición democrática y situación actual
 - 1.2.- Interrelación entre la presión fiscal y el modelo social de Bienestar
 - 1.3.- Distribución de la carga fiscal y el Índice de Gini como herramienta para la medición de la desigualdad económica
2. LOS GASTOS [BENEFICIOS] FISCALES EN EL IRPF COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL DESDE LA PERSPECTIVA DE GÉNERO
 - 2.1.- Liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.2.- Aplicación de las reducciones a la base imponible
 - 2.3.- Aplicación de las deducciones a la cuota
3. BREVE REFERENCIA AL IRPF DE EUSKADI
4. CONCLUSIONES

CONTENIDO

En estas páginas se señala, en primer lugar, la interrelación existente entre recursos económicos públicos y el desarrollo de un modelo social de Bienestar que incluya el derecho del cuidado de las personas a lo largo del ciclo vital, lo que significa hacerlo más "amigable" desde la perspectiva de género, como señala Borchorst (2011). Transformación que permitiría alcanzar un mejor reparto del trabajo de cuidado no remunerado, no contabilizado en el Sistema de Contabilidad Nacional y, a diferencia de lo que ocurre cuando se participa en el mercado de trabajo, su realización no genera derechos sociales (Durán, 2012; Villota 2000).

Este cambio en consonancia con las preferencias sociales actuales, requeriría una precisa cuantificación del esfuerzo económico necesario para su implantación. Por esta razón, el índice de presión fiscal constituye una herramienta indispensable de análisis, que permite medir el esfuerzo tributario realizado tanto desde una perspectiva temporal como comparativa con otros países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o/y de la Unión Europea. Mostrándose, a continuación, la correlación existente entre la recaudación impositiva (con respecto al Producto Interior Bruto, PIB) y los diferentes modelos sociales de Bienestar, así como el papel redistributivo de los tributos y de las transferencias sociales en la consecución de una mayor igualdad económica.

Por ello, se hace alusión a la llamada de atención efectuada hace varios años por Piketty sobre el aumento generalizado de la desigualdad económica en la Vieja Europa y en el Nuevo Mundo desde la década de los setenta como consecuencia del abandono del papel redistributivo del sector público (Piketty, 2014); y, también, a Causa y Hermansen (2019) por abundar en la misma idea, comparando en la actualidad las disimilitudes halladas en la capacidad redistributiva de los diferentes modelos sociales de Bienestar en el ámbito de la OCDE, conforme a la tipología establecida por Esping- Andersen (1990).

La segunda parte, se dedica al análisis desde la perspectiva de género de un único tributo: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF porque la aproximación al Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA o a los Impuestos Especiales exigiría un número igual o superior de páginas a las dedicadas al IRPF, que sobrepasaría los límites de espacio establecidos.

Recordando, en primer lugar, los resultados de estudios previos en los que se verifica cómo un aumento de la progresividad en el IRPF, mediante la subida de los tipos de la tarifa (efectuado para incrementar la recaudación en 2011 y 2012 y poder afrontar los estragos generados por la recesión de 2008), presenta un sesgo de género irrefutable, desfavorable para los varones como perceptores de rentas laborales más altas que las mujeres (Villota y Ferrari, 2016, Villota, 2016).

..//..



Ricardo Solaun
Letrado del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO, TRAS LA STC 37/2017, DE 1 DE MARZO Y LA PUBLICACIÓN DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO
3. INAPLICACIÓN DE MÉTODOS DE CÁLCULO ALTERNATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
4. LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA EXISTENCIA DE DECREMENTO DE VALOR DEL SUELO CORRESPONDE AL OBLIGADO TRIBUTARIO
5. ALCANCE DEL FALLO DE LA STC 37/2017 DE 1 DE MARZO. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO DEL DECRETO FORAL 3/2017
6. IMPROCEDENCIA DE LA IMPUGNACIÓN INDIRECTA DEL ACTO DE GESTIÓN CENSAL CON OCASIÓN DEL RECURSO CONTRA LA LIQUIDACIÓN
7. IRRETROACTIVIDAD DE LAS PONENCIAS DE VALORES A FECHAS DE DEVENGO DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA ANTERIORES A SU APROBACIÓN

CONTENIDO

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo, resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz y con referente en la STC 26/2017, de 16 de febrero, declaraba la inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava (en adelante NF 46/1989), no de un modo radical o absoluto, sino únicamente en la medida en que se sometieran a tributación "situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica", por inexistencia de incrementos de valor. (en similares términos, la STC 48/2017 de 27 de abril).

El tratamiento que otorgan los Arts. 4.1 4.2 a) y 7.4 NF 46/1989, indica el TC en su sentencia "a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción del principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. Así, "al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dad, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un incremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Con posterioridad se han dictado numerosas sentencias del TC complementarias y con fundamento en las ya citadas, cuyo máximo exponente es la STC 59/2017 de 11 de mayo que se pronuncia en relación a los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 deL Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el ámbito del territorio común.

En definitiva, los artículos indicados deben ser declarados inconstitucionales y pos tanto nulos, pero no de una forma radical y absoluta, sino parcialmente, únicamente en los supuestos de inexistencia de incremento de valor, dejando el TC como válidos los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

Este axioma constitucional derivado de las STC dictadas sobre la cuestión, echa por tierra distintas interpretaciones doctrinales y/o pronunciamientos judiciales anteriores posteriores, que se habían extendido hasta la STS nº 1163/2018 de 9 de julio, en una exégesis de nulidad radical o en origen de todas las liquidaciones tributarias del impuesto que nos ocupa, practicadas con anterioridad a la publicación de la STC 37/2017, en nuestro ámbito de aplicación, con argumento en dicha nulidad de los artículos de la NF 46/1989 declarados inconstitucionales y en una imposibilidad probatoria manifiesta del sujeto pasivo sobre la existencia o no de incremento de valor, ante la regla objetiva, "ope legis", de cuantificación de la base imponible sobre la que se encontraba configurado el Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana hasta la publicación de la meritada STC.



Juan Miguel Bilbao Garay
Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia
Presidente del OCTE en los períodos 1995-2009 y 2013-2017

SUMARIO

1. CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL
2. PRINCIPIOS ARMONIZADORES DEL CONCIERTO ECONÓMICO
 - 2.1. Principios armonizadores generales
 - 2.2. Normas armonizadoras concretas
3. LA ARMONIZACIÓN INTERNA EN LA C.A.E.
 - 3.1. Fundamento jurídico
 - 3.2. La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal
4. POSICIÓN JURÍDICA DEL PARLAMENTO VASCO Y LOS TT.HH. EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL INTERNA.
 - 4.1. Posición jurídica del Parlamento Vasco
 - 4.2. Posición jurídica de los TT.HH.
5. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL INTERNA.
 - 5.1. Razones de orden económico: Sistema de Riesgo compartido establecido por la LTH en 1983. Leyes de Aportaciones y el Fondo de garantía. La asimetría del modelo en el ingreso y gasto de los recursos tributarios concertados
6. CONCLUSIONES

CONTENIDO

1. CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

El término armonización es una expresión sobre la que la doctrina ha discutido ampliamente, intentando concretar su significado. La fijación con claridad de su sentido es una cuestión de gran importancia, ya que este concepto es utilizado en varios preceptos, tanto en el Tratado de la Unión Europea como en el Estatuto y el Concierto Económico, con un alcance y efectos de gran relevancia.

No cabe duda de que el establecimiento de principios armonizadores supone un límite al ejercicio de competencias por quien ostenta su titularidad. Por tanto, el contenido de una Ley de armonización debería quedar limitado al establecimiento de principios generales con el suficiente grado de abstracción como para permitir el normal ejercicio de la competencia legislativa autónoma al ente que la tenga reconocida.

En el ámbito europeo se ha pretendido su definición por confrontación con el término unificación. De esta forma se considera que el fin de la armonización fiscal europea no es, en ningún caso, la creación de un sistema fiscal europeo único para todos los Estados miembros. Por otro lado se ha intentado separar este término de otros como aproximación o coordinación o colaboración fiscal.

En el contexto europeo, la armonización fiscal tiene un mero carácter instrumental al servicio del mercado único y solo tiene sentido en la medida que trata de evitar distorsiones en la creación y funcionamiento de ese mercado único. No trata de suplantar la capacidad tributaria de los Estados miembros ni de unificar los tributos fiscales existentes en la Unión europea. La armonización fiscal europea no es un fin en sí misma y hay que justificar su necesidad en razones objetivas. En estos últimos años la armonización fiscal de la imposición directa ha tenido también como objetivo evitar la erosión de bases imponibles (BEPS), la aproximación de las bases imponibles en el impuesto sobre sociedades (proyecto BICIS) y el desarrollo de las obligaciones de intercambio de información entre Estados miembros con el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

Por tanto, la armonización fiscal debe tener un principio inspirador, estar fundamentada jurídicamente a favor del órgano que pretenda dictar la norma armonizadora y tener una finalidad que la justifique. Asimismo las normas armonizadoras que se aprueben deben estar regidas por el principio de proporcionalidad.

..//..



Íñigo Balerdi Iizarralde
Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico
Hacienda Foral de Gipuzkoa

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ARMONIZACIÓN FISCAL ENTRE TERRITORIOS HISTÓRICOS
3. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL CONCIERTO ECONÓMICO
4. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Es cierto que los ordenamientos jurídicos, por lo general, tienden a asemejarse. Sin embargo, la particularidad de la mayoría de los ordenamientos es que no tienen por qué hacerlo, sino que su parecido con respecto a otros es fruto de la decisión de cada legislador, que ejerce libremente su soberanía.

Sin embargo, existen otros ordenamientos que están condenados a entenderse, o dicho de otro modo, a acercarse entre sí, no ya por voluntad propia, sino porque así está establecido. Es aquí cuando podemos empezar a hablar de armonización, o incluso hasta de uniformización. Ambas requieren, como punto de partida, de diferentes ámbitos de poder, tanto a nivel horizontal como a nivel vertical.

Así, a nivel horizontal, es necesario que existan diferentes ordenamientos (en este caso tributarios) iguales entre sí, que serán los que van a tener que armonizarse. No es posible la armonización, por tanto, si no existe otro territorio similar al nuestro o, en definitiva, un territorio con el que armonizarse.

Sin embargo, también es necesaria la vertiente vertical, principalmente porque el mandato de armonizarse viene impuesto, generalmente, por el ente verticalmente superior, común al resto de entes. En este sentido, la armonización, para que sea tal, debe de estar ordenada y regulada, y normalmente será este ente común quien la ordene.

Si trasladamos este esquema a las instituciones vascas, enseguida identificaremos a las entidades iguales como los 3 Territorios Históricos y al ente armonizador como la Comunidad Autónoma Vasca (CAV). Ahora bien, este esquema que acabamos de identificar se repite no sólo en las instituciones vascas, sino en muchos otros ámbitos. Podemos destacar, en este sentido, la armonización que existe entre el Estado y el País Vasco, prevista en el Concerto Económico. Pero no sólo eso, ya que también existe un grado de armonización, cada vez mayor, dicho sea de paso, entre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, impuesto desde la Unión Europea, que en este caso ejerce de ente armonizador.

Así pues, como punto de partida, la armonización tiene sentido en el ámbito de Estados descentralizados (Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, o el Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen foral), pero este mismo esquema puede reproducirse en el ámbito de entidades supranacionales con un fuerte poder sobre los Estados que las integran (UE) o en el ámbito de la CAV, como Comunidad Autónoma que, a su vez, tiene una descentralización en los Territorios Históricos.

Si observamos todo lo anterior, podemos concluir que cuando hablamos de armonización, o de uniformización, siempre nos estamos refiriendo a ordenamientos jurídicos y, por tanto, de normativa, ya que es ésta la que se armoniza. De este modo, para que un ente pueda proceder a la armonización es necesario que ostente la competencia normativa, y por el contrario, no es posible que un territorio se armonice con la normativa de otro si no ostenta dicha capacidad normativa. A día de hoy no estaríamos hablando de armonización si los Territorios Históricos no ostentasen esta capacidad normativa. Para poder seguir avanzando, es necesario ahora separar aún más la armonización de la uniformización, ya que la primera de ellas hace referencia a un acercamiento entre ordenamientos, mientras que la segunda se refiere a ordenamientos idénticos.

Dicho de otro modo, mientras que en la armonización los entes territoriales que se armonizan tienen capacidad decisoria siguiendo unas reglas de armonización, en el caso la uniformización estos entes no tienen libertad de poder regular su propio ordenamiento, que viene impuesto por otras instancias. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el ámbito de los Territorios Históricos, con respecto al IVA, que debe regularse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, lo cual elimina cualquier margen de maniobra y capacidad normativa con respecto a este impuesto a los Territorios Históricos. Con todo, y a modo de resumen, podemos concluir que existen tres formas de confluencia de poder: - La uniformización: que requiere de entes superiores o territorialmente más amplios con potestad plena sobre entes inferiores o territorialmente menores, que no tienen potestad ninguna.

--//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PUNTO DE PARTIDA: ESTATUTO DE AUTONOMÍA, CONCIERTO ECONÓMICO Y LEY DE TERRITORIOS HISTÓRICOS
- III. BORRADORES DEL PROYECTO DE LEY DE ARMONIZACIÓN FISCAL
- IV. CONTENIDO DE LA LEY APROBADA POR EL PARLAMENTO VASCO
- V. EXTENSIÓN DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL PARLAMENTO VASCO
- VI. REFLEXIONES SOBRE EL FUTURO
- VII. CONCLUSIONES

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Hablar de armonización fiscal en el ámbito interno vasco es analizar las relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de los Territorios Históricos en materia, fundamentalmente, del ejercicio de la potestad normativa para regular los diferentes tributos que conforman el sistema tributario de cada territorio foral.

Hablar de armonización fiscal es, básicamente y en el ámbito señalado, responder a la siguiente pregunta: ¿hasta qué punto las Instituciones Forales, a la hora de elaborar la normativa tributaria, están, o pueden estar, condicionadas o afectadas por reglas armonizadoras aprobadas por el Parlamento Vasco?

II. PUNTO DE PARTIDA: ESTATUTO DE AUTONOMÍA, CONCIERTO ECONÓMICO Y LEY DE TERRITORIOS HISTÓRICOS

De forma esquemática se puede dibujar el siguiente marco jurídico en el que se va a aprobar, por el Parlamento Vasco, la ley de armonización fiscal.

Tanto el Estatuto de Autonomía, como el Concierto Económico señalan que la capacidad para legislar y establecer el régimen tributario corresponde a las Instituciones Forales, pudiendo el Parlamento Vasco dictar normas con finalidad armonizadora. Además, el Concierto Económico concreta las normas de armonización entre el Estado y el País Vasco.

Los términos utilizados tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concierto Económico plantean la cuestión de si el contenido armonizador entre el País Vasco y el Estado debe ser similar, o guardar una cierta similitud, con la armonización "Comunidad Autónoma y Territorios Históricos".

A este respecto parece razonable señalar que los principios armonizadores con el Estado y entre los Territorios Históricos deben tener una cierta relación en cuanto su formulación. Esto es, parece difícil justificar que frente a una relación concreta y detallada, en cuanto a su especificación, de las normas armonizadoras con el Estado, la armonización entre los Territorios Históricos pueda alcanzar tal grado de detalle que anule, o conculque de forma importante, la capacidad legislativa de las Instituciones Forales.

En este sentido, Tomás Ramón Fernández señala que "la posición del Parlamento Vasco en este punto no difiere sustancialmente, por tanto, de la que es propia de las Cortes Generales y está definida en el apartado 2.a) del artículo 41 (se refiere al Estatuto de Autonomía), de acuerdo con los mismos parámetros...y a las que dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades (coordinación, armonización fiscal y colaboración) dentro de la Comunidad Autónoma". Su función es, por consiguiente, del mismo signo que la estatal y la valoración de su legitimidad debe hacerse, en consecuencia, con arreglo a idénticos criterios. Ni el Parlamento Vasco, ni las Cortes Generales pueden pues suplantar a los Territorios Históricos en el ejercicio de su competencia privativa de mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Sus poderes se limitan a asegurar una cierta armonía sobre la base de unos principios comunes y a garantizar unas determinadas relaciones que hagan posible la imprescindible homogeneidad técnica de unos sistemas tributarios peculiares que, sin mengua de su eventual singularidad, constituyen piezas de un conjunto destinado a funcionar como tal (la Hacienda autonómica en un primer nivel y la estatal en un segundo nivel), sin distorsiones ni contradicciones internas. Eliminar éstas y asegurar el necesario engarce de las distintas piezas ha de ser el objetivo de estas normas".

También conviene destacar el contenido de la doctrina del Tribunal Supremo³ que, al examinar el principio de armonización con el Estado, señala que "en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden tener su origen en el artículo 44 del Concierto Económico".

../..





Ane Etxenausia Aramburuzabala
Directora de Administración Tributaria
Dpto. de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DEBILIDADES
- III. FORTALEZAS
- IV. AMENAZAS
- V. OPORTUNIDADES
- VI. RETOS

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Con este artículo reescribo mi intervención en la ponencia bajo el título "Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal" dentro de la jornada organizada con motivo del 30 aniversario de la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Atendiendo a la quinta acepción de la RAE sobre la palabra "reto", esta se define como "Objetivo o empeño difícil de llevar a cabo, y que constituye por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta". El objetivo de la ponencia es, a partir de una primera diagnosis de la situación, inferir aquellos retos considerados nuevos en el ámbito de la coordinación y armonización fiscal bien (i) por ser consecuencia de hechos devenida por el nuevo orden fiscal internacional (ii) bien por -aun siendo el marco legal vigente el mismo que 30 años atrás- ser consecuencia del balance de estos 30 años de andadura del OCTE.

Por ello, he optado por realizar un análisis DAFO como herramienta para identificar dichos retos de futuro. El análisis DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades) permite analizar las características internas (debilidades y fortalezas) y la situación externa (amenazas y oportunidades) de una institución, un proyecto o una empresa, entre otras. De esta forma, conociendo la situación real del mismo o de la misma, se pueden diseñar y planificar los retos de futuro no solo atendiendo a sus características propias sino también al entorno que lo o la rodea. Es precisamente esa característica de la matriz DAFO que estudia el entorno el que la hace una herramienta idónea para el ámbito fiscal.

II. DEBILIDADES

Las debilidades identificadas recaen en el plano de la armonización y coordinación correspondiente a la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, CAPV), precisamente, por la conjunción de los dos siguientes factores: en primer lugar, por reflejar la percepción de un miembro del OCTE, representante del Gobierno Vasco y por tanto con una preocupación prioritaria por reforzar la armonización y coordinación y, en segundo lugar, porque las debilidades se identifican desde la perspectiva de las características internas de un órgano de la CAPV.

De ese análisis, se puede concluir que la limitación en la capacidad de armonización (en la CAPV) en los tres puntos que se explican a continuación centran gran parte de esta sección. En primer lugar, y si bien es cierto que se ha considerado la capacidad de armonización ex ante como una fortaleza debido al informe regulado en el artículo 11 de la Ley 3/1989, dicho informe no tiene carácter vinculante.

De esta forma, nos encontramos con una capacidad de armonización, pero limitada, ex ante, sin que la Ley prevea ningún mecanismo de resolución de conflictos en caso de que no se emita informe favorable del OCTE al anteproyecto de normativa tributaria en cuestión.

En segundo lugar, y aunque se haya podido alcanzar una armonización previa en el seno del OCTE, ello no obsta para que en la tramitación en las Juntas Generales de aquellas disposiciones normativas con rango de Norma Foral se vean modificadas por enmiendas o, incluso, se lleguen a aprobar Propositiones de Norma Foral que no han sido objeto de informe preceptivo del OCTE, perdiendo así la oportunidad de lograr una armonización ex ante. En ambos casos, el OCTE, propiamente, carece de mecanismos de corrección.

..//..



Luis Zafra Romero
Ejasa ETL Global

CONTENIDO

El art. 14 L.39/2015 establece que determinados sujetos (personas jurídicas incluidas) están obligadas «a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas». Y el art. 68.4 L.39/2015 contempla que, si dichos sujetos presentan su solicitud presencialmente, la Administración los requerirá para que la subsane a través de la presentación electrónica, considerándose «como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación».

Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 han sido frecuentes los supuestos en los que la Administración ha inadmitido, por extemporáneos, los recursos administrativos por aplicación del art. 68.4 L.39/2015, cuando el recurrente es uno de los sujetos obligados a comunicarse con la Administración por medios electrónicos y lo ha interpuesto presencialmente, tomándose como fecha de presentación la de la subsanación por presentación electrónica que se producía una vez superado el plazo para interponer el recurso.

Referencias jurisprudenciales

Tal criterio se ha rechazado con carácter general por los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Entre otras, cabe citar la reciente STSJ de Castilla y León, (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 1ª, sede en Valladolid) nº 132/2019, de 24 de octubre, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución de la Junta de Castilla y León de inadmisión de un recurso de alzada. Considera que obedeció a una interpretación restrictiva y contraria a los principios antiformalistas que presiden el procedimiento administrativo, máxime cuando el recurrente atendió el requerimiento de subsanación y lo presentó telemáticamente, por lo que concluye que debió admitirse.

La sentencia, que acude a otro pronunciamiento de esa misma Sala de 29/05/2019, establece: (i) de una parte, que no cabe hacer una aplicación extensiva del art. 68.4 L.39/2015 para aplicarlo a la presentación de recursos, pues claramente se aplica «a los efectos que el mismo acota, esto es, a los efectos de determinar la fecha de presentación de solicitudes»; (ii) de otra, que es aplicable la doctrina de los actos propios, pues al haberse efectuado el requerimiento de subsanación «la posible subsanación que se lleva efecto no puede privar de validez al acto originario». A tal efecto, y conforme a la sentencia 29/05/ 2019, señala que el requerimiento de subsanación «crea un principio de confianza legítima para poder efectuar la subsanación en el plazo al efecto conferido»; (iii) además, en virtud de la DF 7ª L.39/2015 estima que debe entenderse que no había entrado en vigor lo atinente al Registro Electrónico. Y, conforme al Real Decreto-Ley 11/2018, entiende que se difiere la entrada en vigor de la obligación de presentación telemática hasta el 02/10/2020.

De forma similar se ha pronunciado la STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1ª) nº 425/2019, de 04/10/2019, que concluye que el art. 68.4 de la Ley 39/2015 no es extrapolable a la presentación de recursos administrativos (i) dicho precepto únicamente se refiere al término solicitudes; (ii) su finalidad es otorgar mayor seguridad jurídica sobre el día concreto de iniciación del procedimiento; (iii) y porque, en tal caso, se dejaría al mero criterio de la Administración la facultad de admitir o no el recurso.

La única interpretación posible

Conforme a tales pronunciamientos no es aplicable el art. 68.4 L.39/2015 para determinar la fecha de presentación de los recursos administrativos: (i) por una cuestión de sistemática, pues el art. 68 L.39/2015 se sitúa en el Capítulo II («Iniciación del procedimiento») del Título IV («De las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común»), mientras que el régimen de recursos administrativos se ubica en el Título V («De la revisión de los actos en vía administrativa»), en el que no se contempla una previsión similar a la del art. 68.4 L.39/2015; (ii) por una interpretación literal del art. 68.1 y 4 L.39/2015 que sólo se refieren a las solicitudes, lo que excluye su interpretación extensiva –y en perjuicio del administrado– a la interposición de recursos administrativos; (iii) por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, pues si la Administración permite la subsanación, es obvio que no puede acordar, tras dicha subsanación, la inadmisión del recurso administrativo interpuesto; (iv) y porque la Administración se situaría en un plano de ventaja frente al administrado, dado que el requerimiento para subsanar se encuentra en su esfera de actuación, siendo posible que se produjera transcurrido ya el plazo del recurso, lo que implica una actuación arbitraria proscrita por el art. 9.3 CE.

Tal interpretación es la única posible en coherencia con la concepción del procedimiento administrativo como garantía para el administrado frente a la Administración, en el que rige la lógica antiformalista.

El abuso de derecho en el marco de la imposición indirecta a la luz del derecho de la UE. La delicada operatividad de las cláusulas anti abuso en el marco de determinadas construcciones jurídicas "entreabiertas"

A33

Revista Quincena Fiscal nº 3, enero 2020



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

SUMARIO

- I. Introducción. Contexto
- II. Cláusulas antifraude
 1. El abuso de derecho en la imposición indirecta
 2. Mención a la repercusión de los criterios de la jurisprudencia comunitaria en nuestra doctrina administrativa y jurisprudencial sobre el IVA
 3. Heterogeneidad de la doctrina jurisprudencial del abuso de derecho
- III. Problemática singular asociada a las entidades financieras
 1. Introducción del ITF
 2. Estiramiento de las coordenadas de la Directiva
 3. Grietas a la planificación fiscal
 4. La cláusula en la propuesta de Directiva
- IV. Bibliografía

RESUMEN

El artículo aborda la problemática derivada de las cláusulas antifraude y su delicada operatividad en el marco de determinados subsistemas jurídicos "entreabiertos", centrandó el análisis particularmente en el marco de la fiscalidad indirecta, contextualizando la cláusula inscrita en la propuesta de Directiva sobre el ITF.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN. CONTEXTO

La envergadura de la crisis económica mundial, que arrancó en el año 2008, representó un punto de inflexión, poniendo de manifiesto llamativamente la rígida obsolescencia de los estándares tradicionales de tributación internacional.

Se ha hablado repetidamente sobre fenómenos como la globalización y las nuevas tecnologías, que han puesto de relieve el desfase de parámetros clásicos basados en puntos de conexión tangibles mientras que por ejemplo en el marco de la economía digital puede prescindirse de presencia física). A grandes rasgos cabría enunciar que se precisa una nueva configuración del "sistema" de fiscalidad internacional) por imperativos tanto técnicos como políticos y socioeconómicos.

Paralelamente nos encontramos, en términos generales, ante una intensificación de la conciencia de la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, lo que ha encontrado reflejo en el conocido Plan BEPS, teórico punto de inflexión.

En particular se acuña una "nueva categoría" como es la planificación fiscal agresiva. Su delimitación es costosa si bien cubre primordialmente los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. En síntesis cabría ubicarla como una derivación del fraude de ley que se caracteriza por articular estructuras de planificación fiscal dirigidas a "aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales ..." que pugnan con el espíritu o finalidad de la norma. Se trata de una definición introducida por la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea (en adelante UE) de 6 de diciembre de 2012.

Ahora bien en principio a grandes rasgos el "aprovechamiento de fisuras" prevenido, con su consiguiente riqueza de matices, cuajará preferentemente en el marco de la imposición directa sobre la renta. De hecho la citada recomendación explicita que "aborda la planificación fiscal agresiva en el ámbito de la fiscalidad directa") en un marco en que la "reacción" se halla enfocada a garantizar que se pague el impuesto donde se generan los beneficios y el valor).

..//..



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

SUMARIO

- I. Consideraciones generales
- II. Principales diferencias existentes entre las rentas vitalicias y los unit linked
- III. Alcance de la reforma de 2014 sobre la fiscalidad de las rentas vitalicias y de otras reformas posteriores
- IV. Reflexiones finales

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina administrativa, el régimen fiscal aplicable en el IRPF a las denominadas rentas vitalicias. Se trata de un régimen fiscal que debe diferenciarse del aplicable a otros productos financieros tales como unit linked, PIAS o PPAs.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido las llamadas rentas vitalicias constituyen la conversión en pagos periódicos desde una fecha pactada hasta el fallecimiento de unas primas satisfechas en el pasado de forma periódica o proveniente de un elemento patrimonial. Dichas rentas vitalicias posibilitan a un sujeto invertir un capital inicial y, a cambio, obtener el compromiso de la aseguradora de abonarle una renta mensual garantizada el resto de su vida. Las rentas vitalicias cubren así la supervivencia de la persona, atendiendo además a otras contingencias vitales que puedan llegar a producirse antes de la edad de jubilación.

Con carácter general nos hallamos ante seguros de vida) dirigidos a personas mayores donde la aseguradora garantiza al tomador del seguro una renta periódica hasta su fallecimiento (la renta se percibe a lo largo de toda la vida, no suspendiéndose el pago y recibiendo el ahorrador mensualmente la renta contratada sin interrupción hasta el último de sus días) a cambio del pago de una prima única y con una rentabilidad que oscila en función de la esperanza de vida del tomador y de la periodicidad del pago acordado la cual es fija, no actualizándose en función de los cambios que se produzcan en los mercados. En todo caso tiene lugar el abono de una prima única a una aseguradora para complementar, generalmente, la pensión de jubilación pública.

A priori se presentan varias modalidades para este producto financiero. En primer lugar, colocar todo el capital previamente y reservarlo para que lo cobren los herederos en el momento del fallecimiento, de manera que el asegurado irá recibiendo una renta mensual con cargo a esa inversión. En segundo término, ir consumiendo paulatinamente ese capital, con lo que los herederos cobrarán menos. Y, por último, constituir rentas vitalicias que no tienen intención de preservar un capital para la herencia, sino tan solo la generación de rentas. El titular de una renta vitalicia ha de tomar la decisión en el instante de contratar el producto relativa a si deja el capital con el que la constituye en herencia o no. Si no lo hace la renta mensual que le corresponderá será mayor. Y si, por el contrario, desea preservar todo ese ahorro para sus herederos al fallecer, la renta mensual que pagará a aquél la aseguradora será menor).

Las rentas vitalicias han de diferenciarse de los seguros de capitales diferidos, diseñados para que las empresas ofrezcan a sus empleados un paquete retributivo diferido asociado a su jubilación o supervivencia a una fecha determinada. Este tipo de pólizas permite pactar un tipo de interés técnico vinculado a inversiones o bien realizar la operación mediante un contrato a un tipo mínimo de interés técnico básico, con una participación anual de los beneficios que se generen de la gestión de inversiones. De cualquier manera, y al igual que sucede en todas las modalidades de seguros de ahorro, el asegurado debe tener en cuenta las garantías adicionales que incorpora la póliza para el caso en caso de fallecimiento o incapacidad durante el periodo de diferimiento.

En la práctica una de las técnicas de actuación más frecuentes suele ser mantener el capital aportado para que lo reciban los herederos tras el fallecimiento del asegurado, quien no obstante procede a cobrar mediante la percepción de una renta el rendimiento obtenido por la inversión de este capital, colocado generalmente en deuda. En el hipotético caso de que las necesidades del rentista aumentaran en el futuro cabría la posibilidad de traspasar parte del capital a aumentar la renta prevista. El rendimiento que cobra el rentista podría también percibirse inmediatamente después de contratar la póliza (renta inmediata) o bien posponerlo a un tiempo después (renta diferida). Incluso cabría la posibilidad de contratar también pólizas con dos asegurados que recibirían la renta correspondiente. En caso de fallecimiento de uno de ellos el otro podría acumular los dos ingresos. Por último, en el supuesto de que el asegurado no tuviese herederos podría optar por consumir mediante rentas todo el capital aportado.

..//..





Ramón Vilarroig Moya
Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Castelló de la Plana
Profesor Titular de la Universitat Jaume I

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La regulación de las criptomonedas en Japón
 - 1. Ley de Servicios de Pago
 - 1.1. El registro de proveedores de servicios de intercambio de moneda virtual
 - 1.2. La gestión de la seguridad de la información, donde se incluyen medidas para proteger a los clientes y a los usuarios.
 - 2. Informe sobre los intermediarios financieros
 - 2.1. El blockchain como mecanismo seguro de transmisión de criptomonedas
 - 2.2. Problemas de seguridad con los intermediarios
- III. La tributación de las criptomonedas en Japón
 - 1. Imposición sobre la renta
 - 1.1. Aspectos generales del Impuesto
 - 1.2. Aplicación del Impuesto sobre la Renta a las criptomonedas
 - 2. Imposición sobre el consumo
 - 2.1. Aspectos generales del Impuesto
 - 2.2. Aplicación del Impuesto sobre el Consumo a las criptomonedas
- IV. Bibliografía
- V. Webgrafía

RESUMEN

De acuerdo con la Agencia Japonesa de Servicios Financieros, el 60 % de las operaciones que se hacen con bitcoins en el mundo tienen lugar en Japón, llegando a más de 7 mil millones de dólares en algunos días. El volumen de personas que operan con criptomonedas en Japón supera los 3,5 millones. Esta realidad, junto a algunos escándalos acaecidos por fallos de seguridad que han ocasionado el robo de criptomonedas en algunos importantes intermediarios financieros, ha provocado que el legislador japonés regule esta materia para dotar de seguridad al mercado y a las personas que deciden invertir en este tipo de activos. En cuanto a la tributación de las criptomonedas, o criptoactivos como prefiere denominar el legislador japonés, debemos indicar que el legislador tributario nipón ha calificado las rentas provenientes de la inversión en este tipo de activos en el impuesto sobre la renta nipón (shotoku-zei) entre las rentas miscelánea y, consecuentemente, no las considera como ganancia de capital. Esta calificación supone que se creen algunas distorsiones cuando las criptomonedas no se utilizan como un activo sino como medio de pago. Asimismo, genera una tributación menos favorable que otro tipo de rentas, en concreto si se considerase como ganancia de capital. A efectos del impuesto sobre el consumo japonés (shôhi-zei), tras un debate interno, la administración nipona ha concluido que la inversión en este tipo de activos está exenta.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la Agencia Japonesa de Servicios Financieros, el 60 % de las operaciones que se hacen con bitcoins en el mundo tienen lugar en Japón, llegando a más de 7 mil millones de dólares en algunos días). El volumen de personas que operan con criptomonedas en Japón supera los 3,5 millones.

Por lo tanto, no es de extrañar que el legislador japonés se preocupe de establecer una regulación a cerca de tan importante realidad.

Muy especialmente tras algunos hechos acaecidos en Japón como la quiebra de Mt Gox. Ésta se produjo debido al robo de más de 850.000 bitcoins. MT Gox era una entidad donde se intercambiaban monedas virtuales, donde se podían comprar y vender bitcoins, de hecho, se dice que en un momento dado se negociaban en dicho Exchange más del 70% de todos los bitcoins del mundo2). Debido a ese masivo robo de bitcoins el exchange tuvo que declarar la quiebra, lo que provocó que el Gobierno Japonés analizara estos productos y mercados, para lo cual creó en 2014 un grupo de estudio sobre la sofisticación de las operaciones de pago en la Agencia de Servicios Financieros (FSA por sus siglas en inglés – Financial Services Agency–).

..//..



Juan Gonzalo Martínez Micó
Doctor en Derecho
Abogado
Garrido Abogados

SUMARIO

1. Notas comunes y diferenciales
2. La prescripción en el Derecho Tributario
 - a. Ideas generales
 - b. Supuestos y plazos de prescripción
 - c. Cómputo de los plazos de prescripción
 - d. Interrupción de los plazos de prescripción
 - e. Efectos de la prescripción
3. La caducidad en el Derecho Tributario

CONTENIDO

1. NOTAS COMUNES Y DIFERENCIALES

Por lo que se refiere a la inactividad en el ejercicio de un derecho durante un cierto plazo de tiempo, los efectos son más rigurosos en la prescripción que en la caducidad, toda vez que la concurrencia de la caducidad tiene efectos formales (terminación de un procedimiento), mientras que la concurrencia de la prescripción tiene efectos de carácter jurídico materiales (extinción de un derecho).

Los plazos o tiempos en la caducidad son distintos a los de la prescripción, siendo más cortos en el primer caso (de forma genérica seis meses frente a cuatro años).

La prescripción puede interrumpirse por la voluntad de los implicados en los derechos y acciones correspondientes; la caducidad no admite interrupción, de tal manera que una vez que transcurra el plazo fijado en la ley ya no es posible realizar la actividad a que se refería. Por ejemplo, la Ley General Tributaria (en adelante LGT) establece que los actos administrativos tributarios puedan ser impugnados ante los Tribunales Económico-Administrativos en el plazo de un mes desde su notificación. Una vez que haya transcurrido este plazo sin haberse interpuesto el recurso, ha caducado la posibilidad de recurrir, sin que por ningún motivo pueda volver a iniciarse su cómputo.

En Derecho Tributario la prescripción es irrenunciable y debe ser apreciada de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario (art. 69.2 LGT). La caducidad debe ser también apreciada de oficio.

2. LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Ideas generales

La prescripción constituye un modo de extinción de la deuda tributaria que se produce por el transcurso de cierto tiempo legalmente fijado unido a la inactividad de la Administración tributaria. Podemos definir la prescripción como "la pérdida de un derecho por la inactividad de su titular".

La prescripción tributaria, sujeta a la reserva de la Ley [art. 1.º de la LGT], es regulada en los artículos 66 a 70 de esta última Ley como un modo de extinción de la deuda tributaria. En esta línea, el artículo 69.3 de la propia LGT proclama que «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria».

El fundamento de la prescripción se encuentra en el principio de seguridad jurídica, que impide que las controversias en las relaciones jurídicas tributarias queden abiertas indefinidamente (STS de 21 de octubre de 2015).

La prescripción en el Derecho Tributario presenta algunas diferencias con la prescripción civil; así, mientras la prescripción civil debe ser invocada por la parte favorecida, la prescripción tributaria se aplica de oficio (art. 69.2 LGT), incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

Diversas opiniones doctrinales se han formulado sobre la naturaleza jurídica de la prescripción en el ámbito tributario. El problema es si la prescripción tributaria cumple funciones análogas a las que desempeña la prescripción civil o, por el contrario, se identifica con la caducidad.

..//..

El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal

Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre la Ley de Presupuestos 2020

A37

Revista de Contabilidad y Tributación, N° 444, marzo 2020



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

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
 2. Doctrina del Consejo Constitucional francés
 3. Comentario crítico
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

A través de este trabajo analizamos una Sentencia del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019, que evalúa la constitucionalidad de la regulación introducida por el legislador a través de la Ley de Presupuestos 2020, que autoriza la utilización de un mecanismo o herramienta de inteligencia artificial con fines de control fiscal; la normativa aprobada otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras.

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llegó a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada. No obstante, el referido tribunal francés declaró que la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del Derecho (algorithmic accountability rules).

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

El Consejo Constitucional francés, a través de su decisión de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), se pronunció sobre la constitucionalidad de ciertas medidas introducidas por la Ley de Presupuestos 2020. Esta decisión del Conseil Constitutionnel francés se dicta como consecuencia de la remisión cursada por un grupo de diputados y senadores parlamentarios que cuestionan la constitucionalidad de una serie de normas recogidas en la Loi de finances pour 2020 aprobada por el legislador francés. En particular, la Loi de finances 2020 (art. 154) introduce en su ley general de procedimientos tributarios un mecanismo experimental (por un periodo de tres años) que otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras. La decisión del Consejo Constitucional analiza la compatibilidad del mecanismo (algoritmos de control fiscal y data analytics) con determinados derechos fundamentales de gran relevancia (libertad de pensamiento y de expresión, libertad de culto, libertad sindical, derecho a la intimidad, protección datos personales, etc.). Entre las principales críticas formuladas por los diputados y senadores se destaca que este mecanismo puede conducir a la utilización de internet como medio de autocensura a la libertad de expresión y de comunicación.

2. Doctrina del Consejo Constitucional francés

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llega a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada a la vista de las limitaciones introducidas por el legislador respecto de una serie de cuestiones que conforman un régimen jurídico de esta nueva herramienta de control fiscal y que vendrían a garantizar un equilibrio que concilia tales derechos fundamentales con el objetivo de interés general del control fiscal. En particular, el Consejo Constitucional se refirió a los siguientes elementos del mecanismo que instrumentan tal equilibrio y proporcionalidad, a saber:

..//..



Belén Álvarez Pérez
Profesora titular de Contabilidad.
Universidad de Oviedo

José Pedreira Menéndez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo

SUMARIO

1. Introducción
2. Naturaleza de los contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración
3. El reflejo contable de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario
 - 3.1. Convenios de colaboración
 - 3.2. Contratos de patrocinio publicitario
4. Régimen fiscal de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Referencias normativas

RESUMEN

El presente trabajo analiza, a raíz de recientes consultas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las repercusiones contables y fiscales que para una entidad sin fines lucrativos tienen las ayudas económicas que percibe de sociedades mercantiles para la realización de sus actividades propias, cuando estas se suscriben en forma de convenios de colaboración en actividades de interés general o de contratos de patrocinio.

CONTENIDO

1. Introducción

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado en el año 2018 dos consultas relativas a contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración en actividades de interés general, suscritos entre entidades no lucrativas (ESFL) y sociedades mercantiles. Esta circunstancia revela el interés que generan, tanto para la Administración, como para las entidades participantes, las consecuencias contables que puedan derivarse de ambas clases de contratos.

En este trabajo se abordarán las repercusiones contables y fiscales que tiene para una ESFL que algunas de las ayudas económicas que percibe, para la realización de sus actividades en cumplimiento de sus fines propios, lo haga a través de un contrato de patrocinio publicitario o de la suscripción de un convenio de colaboración en actividades de interés general.

Para abordar esta tarea, empezaremos por analizar la naturaleza jurídica de ambos tipos de contratos.

2. Naturaleza de los contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración

Conforme establece el diccionario de la lengua española (Real Academia Española, 2018), «patrocinar» consiste en apoyar o financiar una actividad, normalmente con fines publicitarios; y «colaborar» es trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra.

Desde un punto de vista jurídico también es posible encontrar una definición específica de cada una de estas figuras:

a) El contrato de patrocinio publicitario, según el artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, es:

[...] aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.

..//..



Fernando Rodrigo Saucó
Universidad de Zaragoza

Eduardo Sanz Arcega
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. DISEÑO Y VALORACIÓN ECONÓMICA DE LOS SUBSIDIOS SALARIALES EN LA EXPERIENCIA ANGLOSAJONA: ESTADOS UNIDOS Y REINO UNIDO
 - 2.1. Estados Unidos: Earned Income Tax Credit (EITC)
 - 2.2. Reino Unido: Working Tax Credit (WTC)
 - 2.3. La evaluación económica de los subsidios salariales estadounidense y británico
 - III. EFECTOS RECAUDATORIOS Y REDISTRIBUTIVOS DE DIVERSOS ESQUEMAS DE SUBSIDIO SALARIAL: UN EJERCICIO DE MICROSIMULACIÓN PARA ESPAÑA
 - 3.1. Subsidios salariales y evidencia sobre España
 - 3.2. Descripción de los subsidios salariales propuestos y microsimulaciones de su coste fiscal
 - 3.3. Resultados del coste neto global de ambas simulaciones
 - 3.4. Resultados distributivos de ambas simulaciones
 - IV. IMPLICACIONES DE POLÍTICA PÚBLICA
- NOTAS
BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Este trabajo quiere contribuir al debate sobre el problema que supone en la sociedad española la creciente presencia de hogares con baja intensidad laboral y/o bajos salarios, discutiendo la contribución que los denominados subsidios salariales en el IRPF (Work-in- Benefits) pueden tener a la hora de mejorar la distribución de la renta de esas familias. En la experiencia anglosajona se cuenta con una amplia experiencia en el uso de estos beneficios fiscales y, por ende, con una amplia literatura sobre los efectos económicos a corto y largo plazo de los mismos, pudiendo extraer diversas enseñanzas para su posible implantación en España. Utilizando los últimos microdatos tributarios ofrecidos por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), simulamos los efectos distributivos y el coste recaudatorio de varios esquemas de subsidio salarial en nuestro IRPF.

Dichas simulaciones nos muestran que estos instrumentos fiscales focalizados en salarios bajos o moderados mejoran la redistribución alcanzada por nuestro actual IRPF (podría obtenerse una reducción adicional del 8,37 por 100 en el índice de Gini), con un coste recaudatorio razonable (entre 1.739 y 7.057 millones de euros, en función de las distintas categorías de subsidio introducidas). A su vez, el diseño de los subsidios salariales permite atender, de forma explícita, a los posibles desincentivos laborales que tan presentes han estado en la experiencia española con las rentas mínimas.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Atendiendo al 8.º Informe de EAPN España (European Anti Poverty Network), correspondiente a 2018, y que proporciona el seguimiento temporal del indicador AROPE (1), se constata que, en 2017, el factor de «baja intensidad de empleo por hogar» (BITH) (2), que, entre otros, sirve para cuantificar la citada tasa, se sitúa en un 12,8 por 100 en 2017. Como señala el propio informe, si bien esta tasa supone una mejora de 4,3 puntos porcentuales respecto a su peor dato histórico (2014, 17,1 por 100), aún implica que en 2017 haya aproximadamente 2,1 millones de personas más que en 2008 formando parte de hogares con baja intensidad laboral. Se debe tener en cuenta que buena parte de esta baja intensidad laboral es debida a situaciones involuntarias de desempleo o de contratación parcial o temporal, y que, en muchas ocasiones, están motivadas por razones de cuidado de hijos y/o de otros familiares dependientes (cuidado que en, un porcentaje alto, está a cargo de mujeres).

..//..



Editorial
Forum Fiscal

CONTENIDO

Si el mes pasado era Bizkaia quien daba a conocer un Anteproyecto de Norma Foral por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, este mes conocemos el de Gipuzkoa que ya puede consultarse en la sección «Proyectos Normativos». La Diputación Foral de Gipuzkoa ha hecho público un Anteproyecto de Norma Foral, que prevé la incorporación a la normativa guipuzcoana del Proyecto TicketBAI, que obligará a las personas físicas que desarrollen actividades económicas y a las personas jurídicas, al uso de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación a partir de 2021. En la sección «Actualidad Fiscal» Iñaki Alonso Arce realiza un análisis sobre la situación actual de este revolucionario cambio en la gestión de los tributos. En palabras del autor, la aplicación de TicketBai va a suponer una muy relevante transformación de la gestión de los tributos en nuestros territorios, con medidas que aúnan el cumplimiento de los dos principales objetivos de las Haciendas Forales, es decir, la asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones y la lucha contra el fraude fiscal.

Este mes también viene cargado de importantes novedades normativas en los tres Territorios Históricos. Destacamos en el Territorio Histórico de Álava el Decreto Foral 5/2020 que establece un nuevo sistema de notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos a partir del 1 de junio pasando a ser obligatoria para algunos obligados tributarios la comunicación o notificación electrónica.

En el Territorio Histórico de Bizkaia se publicó la Resolución 1/2019, de 7 de enero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2020. Las actuaciones de lucha contra el fraude se clasifican en tres grandes categorías: las actuaciones de obtención de información, las actuaciones de regularización y cobro y las actuaciones preventivas. Entre dichas actuaciones preventivas se encuentra BATUZ, el Plan integral de control de las actividades económicas que se asienta en tres pilares y que se aplicará a los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021: el establecimiento de nuevos instrumentos de control en los sistemas de facturación mediante la obligatoriedad del uso de medidas tecnológicas avanzadas (TicketBAI); la equiparación de las obligaciones de información para todas las personas, sean físicas o jurídicas, que realizan actividades económicas, mediante el establecimiento de la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas y la puesta a disposición de los contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de declaraciones, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en relación con los principales impuestos que gravan los rendimientos de sus actividades económicas.

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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL RÉGIMEN DE OPCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
 1. Álava y Gipuzkoa
 2. Bizkaia
- III. ¿HASTA QUÉ PUNTO SE PUEDE CONDICIONAR LA APLICACIÓN DE DEDUCCIONES, INCENTIVOS O RÉGIMENES ESPECIALES AL EJERCICIO DE UNA OPCIÓN EN UN MOMENTO DETERMINADO?

RESUMEN

Las Normas Forales de Renta y Sociedades establecen un régimen de opciones que los obligados tributarios deben ejercitar al presentar la correspondiente autoliquidación.

Javier Armentia expone en este artículo la diferente regulación existente en los territorios forales, y las consecuencias derivadas de su no ejercicio en el plazo establecido. Y se cuestiona si es posible que el no ejercicio de la opción en un momento determinado pueda suponer para el obligado tributario perder la aplicación de un incentivo, deducción o régimen especial.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa contienen una regulación en la que se especifica, por una parte, las opciones que el obligado tributario tiene que realizan en la propia autoliquidación del tributo y, por otra parte, las consecuencias que derivan de la no realización de dichas opciones en el plazo establecido.

II. EL RÉGIMEN DE OPCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La regulación de esta materia es bastante similar en Álava y Gipuzkoa, mientras que en Bizkaia la normativa tiene otra orientación.

1. Álava y Gipuzkoa

En efecto, mientras en estos Territorios Históricos, tras señalar los regímenes, incentivos o deducciones sobre los que hay que ejercitar la opción en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (así, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se hace referencia a la exención de rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero o del régimen de excesos —Gipuzkoa no hace referencia al régimen de excesos—, reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el Impuesto sobre Sociedades, compensación de saldos negativos de ejercicios anteriores, régimen especial para trabajadores desplazados —Gipuzkoa no hace referencia a esta opción—, deducciones para el fomento de las actividades económicas, deducción por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación —Gipuzkoa no tiene esta deducción—, opción por tributación conjunta, régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación, deducción por discapacidad o dependencia, —Álava no hace referencia a esta opción—, etc.), se señalan las consecuencias que derivan del no cumplimiento en plazo de la opción por estos regímenes, incentivos o deducciones.

Este régimen se puede resumir de la siguiente forma:

— Las opciones para la aplicación de los regímenes, incentivos o deducciones expresamente señalados por la normativa deben realizarse por parte del obligado tributario en la propia autoliquidación del Impuesto de que se trate.

— Los interesados pueden modificar la opción ejercitada en la autoliquidación una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

..//..



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN O MEDIANTE DECLARACIÓN
 1. Procedimiento iniciado mediante autoliquidación
 - A. Concepto de autoliquidación
 - B. Iniciación del procedimiento
 - C. Tramitación del procedimiento
 - D. Terminación del procedimiento
 2. Procedimiento iniciado mediante declaración
 - A. Concepto de declaración tributaria
 - B. Iniciación del procedimiento
 - C. Tramitación del procedimiento
 - D. Terminación del procedimiento
 3. Disposiciones comunes a los procedimientos iniciados mediante autoliquidación o mediante declaración
 - A. Revisión de autoliquidaciones y declaraciones
 - B. Opciones a ejercitar en la declaración o autoliquidación
 - C. Práctica de liquidaciones provisionales
- III. PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA INICIADO DE OFICIO
- IV. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES
 1. Inicio del procedimiento
 2. Tasación pericial contradictoria
- V. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA
 1. Objeto del procedimiento
 2. Actuaciones que pueden desarrollarse en este procedimiento
 3. Lugar dónde se desarrollan las actuaciones del procedimiento
 4. Inicio del procedimiento
 5. Tramitación del procedimiento
 6. Terminación del procedimiento
 7. Efectos de la regularización practicada en este procedimiento

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La aplicación de los tributos, desde la perspectiva de la Administración tributaria, comprende las actividades de la misma encaminadas a la gestión, inspección, recaudación e información y asistencia a los obligados tributarios. Por tanto, la gestión tributaria se enmarca entre las actuaciones que lleva a cabo la Administración en orden a la aplicación de los tributos.

De forma más concreta, y en términos legales, se puede decir que la gestión tributaria se refiere al ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la realización de actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

El diseño de un programa de Tax Compliance (adaptado a cada empresa)

A43



Forum Fiscal N° 261, febrero 2020

Miguel Gutiérrez Botella
Deloitte

Jorge Martín Girola
Deloitte

Alejandra Medina Arencibia
Deloitte

Susana Romero Steensma
Deloitte

SUMARIO

- I. CONTEXTO ACTUAL Y FINALIDAD DEL TAX COMPLIANCE
- II. LOS PROGRAMAS DE TAX COMPLIANCE
 1. Política fiscal corporativa
 2. Marco de gestión y control de riesgos fiscales
 3. Procedimientos de liquidación y presentación de tributos
 4. Herramientas tecnológicas
- III. CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS
- IV. LA NORMA UNE 19602
- V. ESTÁNDAR OCDE: CO-OPERATIVE TAX COMPLIANCE
- VI. ESTÁNDAR GRI 207: TAX
- VII. CONCLUSIÓN
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

I. CONTEXTO ACTUAL Y FINALIDAD DEL TAX COMPLIANCE

Hoy en día las compañías son conscientes de la relevancia de contribuir activamente en la sociedad y de la necesidad de que sus principales grupos de interés (entre otros, accionistas, inversores, clientes, etc.) se vean reflejados en las acciones que se llevan a cabo para evidenciar dicho compromiso. Este fenómeno está directamente asociado a lo que se denomina responsabilidad social corporativa.

En este sentido, su vertiente fiscal, que básicamente se traduce en fomentar una fiscalidad responsable y en promover la transparencia y colaboración para combatir el fraude fiscal, está cobrando mayor protagonismo. Ello puede evidenciarse mediante los siguientes principales hitos y hechos que han acontecido en España en los últimos años:

— El 20 de julio de 2010, en el marco del Foro de Grandes Empresas, se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, «CBPT» o «Código») que contiene recomendaciones tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Administración tributaria y las empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del consejo de administración de la empresa adherida.

Profundizaremos sobre dicho Código en el apartado III del presente trabajo.

..//..

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

CONTENIDO

Las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco han venido trabajando conjuntamente durante los últimos años, en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude de Euskadi, en desarrollar un proyecto para conseguir que los ingresos de los contribuyentes que realicen actividades económicas, sean personas físicas o entidades, deban utilizar sistemas de facturación que imposibiliten la ocultación o manipulación de los ingresos de las actividades, todo ello para establecer la implantación de un sistema informático garante de la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por esos contribuyentes que realizan actividades económicas.

Durante alguna parte del desarrollo del proyecto, la Hacienda Foral de Navarra también ha participado en los trabajos de desarrollo del mismo, aunque finalmente dejó de tomar parte en los mismos. Las Diputaciones Forales también han tratado de este asunto con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los foros habituales de diálogo interadministrativo establecidos, porque también la Administración tributaria de territorio común está trabajando en desarrollar alguna obligación de contenido similar.

De hecho, el establecimiento de estos sistemas en el ámbito de las actividades económicas es una recomendación que organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) vienen realizando a las Administraciones tributarias en los últimos años, en la medida en que contribuye a equiparar el tratamiento tributario de los asalariados con los contribuyentes que realizan actividades económicas y coadyuva de manera destacada a aumentar la equidad del sistema tributario en su conjunto.

Durante el año 2019 las instituciones forales han culminado los desarrollos técnicos precisos para establecer los elementos esenciales del sistema TicketBai!, han completado las especificaciones técnicas que deben seguirse, han trabajado en el desarrollo de las propuestas normativas precisas para establecer este nuevo sistema de gestión de los contribuyentes con actividades económicas y han desarrollado un piloto con empresas desarrolladoras de software de facturación para probar en la práctica la virtualidad de funcionamiento de los requerimientos que se estaban delimitando.

De hecho, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Gipuzkoa han anunciado en diciembre de 2019 la culminación de esos trabajos, la puesta en marcha de los procedimientos de elaboración normativa y el calendario de implantación de estos nuevos requerimientos.

La Diputación Foral de Bizkaia, incluso, ha incoado el procedimiento de elaboración normativa del Anteproyecto de Norma Foral por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sometido el texto elaborado al trámite de audiencia e información pública por plazo de un mes, entre el 18 de diciembre y el 17 de enero de 2020.

Además, en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia, TicketBai! se integra en un proyecto más completo y ambicioso, el proyecto Batuz, que además de la implantación de un sistema informático garante de la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se completa con la generalización de la llevanza de un Libro registro de operaciones económicas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, a través de los modelos 140 (para personas físicas con actividad económica) y 240 (de nueva creación, para entidades), lo que posibilita que todos los datos de la actividad económica relevantes para la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o el Impuesto sobre el Valor Añadido de esos contribuyentes estén a disposición de la Hacienda Foral, que los utilizará para facilitar borradores de declaración de todos esos impuestos a los contribuyentes, potenciando con ello la asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones.

Los calendarios de implantación de estos sistemas van a ser algo diferentes en los tres Territorios Históricos: Bizkaia será el primero en implementarlo porque será voluntario para todos los contribuyentes que realicen actividades económicas, sean personas físicas o entidades, a partir del 1 de julio de 2020, y obligatorio también para todos ellos a partir del 1 de enero de 2021.

En Gipuzkoa, por su parte, se ha anunciado que no va a haber un período de aplicación voluntaria, sino que será obligatorio a partir del 1 de enero de 2021 pero con un despliegue de la obligación progresivo en el tiempo para los distintos sectores de actividad, conforme a un calendario concreto que está anunciado para primeros de 2020, y que hará que entre 2021 y 2022 todos los contribuyentes que realicen actividades económicas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa acaben estando obligados a la aplicación de TicketBai!.

En el Territorio Histórico de Álava, hasta el momento, no se ha hecho público cuál va a ser el alcance y el calendario concreto de implantación de TicketBai!, pero sí se conoce que no será antes del 1 de enero de 2021 en ningún caso.

..//..



Santiago Lago Peñas
Catedrático de Economía Aplicada y director de Governance and Economics Research Network (GEN) de la Universidad de Vigo

RESUMEN

Un mundo sin economía sumergida es, desgraciadamente, imposible, pero hay un amplio margen de mejora si nos fijamos en lo que ocurre en países de nuestro entorno.

CONTENIDO

En España tenemos un problema con la economía sumergida y el fraude fiscal. Es verdad que un mundo sin fraude y economía sumergida es, desgraciadamente, imposible. Como lo es un mundo sin robos ni asesinatos. Pero existe un amplio margen de mejora si nos fijamos en lo que ocurre en otros países de nuestro entorno.

Mejora a la que, de hecho, estamos obligados, en la medida en que la economía sumergida y el fraude fiscal distorsionan el juego de la competencia; generan inequidad entre los que pagan impuestos y cotizaciones sociales y los que no; dañan la capacidad recaudatoria del sistema fiscal, perjudicando el objetivo de estabilidad presupuestaria; en fin, incrementan los efectos distorsionadores del sistema fiscal sobre la eficiencia y la equidad en la medida en que los tipos impositivos son más altos de lo que podrían ser si el cumplimiento fuese mayor. En todo caso, vaya por delante que, aunque economía sumergida y fraude son fenómenos entrelazados, no siempre van de la mano y sus causas y soluciones no son siempre coincidentes. Puede existir fraude sin economía sumergida. Y hay economía sumergida con escasa incidencia en la recaudación.

España experimentó un cambio extraordinario y muy positivo en su sistema tributario y su Seguridad Social con el retorno de la democracia. Pero, como casi todo, ha sido un cambio no exento de problemas. El principal de ellos: la fuerte, aunque del todo necesaria, subida de la presión fiscal contribuyó a que un número significativo de contribuyentes tuviese más incentivos para escapar del fisco y para caminar hacia la oscuridad de la economía sumergida. Hoy son lacras enquistadas que requieren un nuevo impulso reformista y ambicioso, generando la base institucional y sociológica para un mejor cumplimiento tributario y el afloramiento de actividades ocultas.

ESTIMACIONES FIABLES

Si en duda, el primer paso para ese impulso sería contar con estimaciones fiables y actualizadas de su incidencia. Por este motivo, el Ministerio de Hacienda debería de crear una comisión oficial de expertos para:

- 1) consensuar una metodología, para disponer de estimaciones regulares de economía sumergida y del fraude fiscal,
- 2) analizar los principales factores explicativos de ambos fenómenos y las operaciones, agentes y sectores en los que se concentran y
- 3) ayudar a definir las medidas de corto, medio y largo plazo para su mitigación. Y todo lo anterior es solo una cuestión de voluntad política. Lo ocurrido con las llamadas balanzas fiscales lo demuestra, siendo un asunto mucho menos relevante para el bienestar de los ciudadanos y en el que los españoles no nos diferenciamos tanto de los demás.

La relevancia que se le ha dado a la lucha contra el fraude en el acuerdo de coalición entre el PSOE y Unidas Podemos debería ser el mejor acicate para que esta tarea de medición, análisis y definición de líneas estratégicas fuese, por fin, una realidad.

Mientras tanto, tendremos que seguir limitándonos a los estudios no oficiales disponibles. Investigaciones que muestran que la economía sumergida habría aumentado tendencialmente en los años ochenta y la primera mitad de los noventa del siglo pasado. A partir de entonces, existe mayor diversidad en las estimaciones. En cualquier caso, la práctica totalidad de los estudios nos sitúan hoy por encima de la media de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y los países centrales de la Unión Europea (UE-15).

Nosotros estaríamos por encima del 20%, y el promedio se encontraría más cerca (aunque por encima) del 15%. Por su parte, la literatura que trata de cuantificar el alcance de la evasión fiscal se halla comparativamente menos desarrollada. Las investigaciones más recientes estiman una pérdida de recaudación cercana al 6% del PIB, cifra que debe tomarse con mucha cautela, pero que sirve para mostrar la relevancia cuantitativa del problema.

..//..



Sandro Giachi
Doctor en Sociología
Consultor e investigador independiente y Colaborador del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC)

RESUMEN

Reduplicar la lucha contra la corrupción y fortalecer los canales de participación democrática aumentarían la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario.

CONTENIDO

La economía sumergida no está formada por individuos que actúan de forma aislada y oculta; los defraudadores suelen estar interconectados entre sí, coordinados y actuando como un colectivo. No dar de alta a un trabajador en la Seguridad Social, no cobrar el IVA a un cliente, no emitir una factura a un proveedor, mover la sede fiscal de la empresa a un paraíso fiscal: son todos ejemplos de conductas que se producen con la presencia, complicidad o colaboración de otras personas. Un ejemplo de esta dimensión social de la economía sumergida es la justificación emocional o moral del impago de los impuestos. La moral fiscal es el grado en que un contribuyente considera justo cumplir con sus obligaciones fiscales. Es una dimensión relativamente estable a lo largo del tiempo, aunque puede cambiar en función del contexto.

La ausencia de moral fiscal motiva la economía sumergida, deslegitima las instituciones fiscales y justifica la elusión o evasión de los impuestos. Se podría decir que la ausencia de moral fiscal constituye el pegamento social/necesario para que los grupos y las redes que operan en la economía informal, sumergida o criminal puedan mantenerse cohesionadas. Es un comportamiento que se cimienta en la falta de reconocimiento de la legitimidad del Estado, las instituciones fiscales y sus normas.

Con frecuencia se atribuyen que España tenga unos niveles elevados de economía sumergida a la existencia de una supuesta cultura de Ja picaresca entre los contribuyentes. La realidad es que el nivel de moral fiscal de los españoles no es bajo ni difiere mucho del resto de países de la Unión Europea, sobre todo si se compara con los países del este o del sur. Según las encuestas del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), tres de cada cuatro ciudadanos reconocen que el pago de los impuestos es una cuestión de necesidad, justicia y honradez. A esto se suma que, aproximadamente, uno de cada cuatro españoles estaría de acuerdo con subir los impuestos si esto se reflejara en una mejora en los servicios públicos, y solo un porcentaje muy residual preferiría que se redujeran los impuestos aunque esto implicara un empeoramiento de los servicios públicos.

FINANCIAR EL ESTADO DE BIENESTAR

En efecto, la moral fiscal de los españoles ha cambiado bastante desde el periodo de la dictadura hasta hoy. La emergencia de un sistema tributario moderno y la caída del velo de Ja ilusión financiera durante la década de 1980 contribuyeron a crear una sociedad más informada y crítica acerca de los impuestos, pero también más favorable al Estado de bienestar y a su financiación a través del sistema tributario, con la condición, sin embargo, de que este sea equitativo.

Pese a una ligera caída durante los años de la burbuja inmobiliaria y financiera (1999-2007), la moral fiscal en España ha aumentado en los últimos años (2011-2018), junto con una mayor percepción de la corrupción y la falta de equidad en el sistema redistributivo. Los factores que inciden en la moral fiscal en España son parecidos a los del resto de países europeos y de todo el mundo, y tienen que ver tanto con factores individuales como contextuales. En general, para incrementar la moral fiscal se necesita reforzar el vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente. Desde el lado de las instituciones, se trata de mejorar la calidad de la gobernanza, por ejemplo, mediante la lucha contra la corrupción o aumentando los canales de participación democrática.

Desde el lado del contribuyente, la educación es un aspecto crucial, sobre todo, si se aborda desde etapas tempranas. Si la moral fiscal de los españoles no es baja y ha aumentado a lo largo del tiempo, ¿de dónde proceden entonces las grandes diferencias en los niveles de economía sumergida que hay entre España y países europeos como Austria, Suecia y Suiza? La respuesta se encuentra en la estructura del sistema productivo en términos de composición sectorial (estacionalidad), tasa de paro, niveles de desigualdad económica y presencia de crimen organizado. La economía sumergida en España estaría localizada en entornos específicos (sectores, territorios, organizaciones, etc.), donde los individuos están densamente interconectados entre sí. La utilidad del concepto de moral fiscal no está en su capacidad de incrementar directamente el cumplimiento fiscal, sino en ser una especie de palanca social/que las instituciones pueden activar para luchar contra las ba/sasinterconectadas de economía sumergida.

Se trata de emplear la moral fiscal como herramienta para activar la participación ciudadana e identificar, denunciar y desincentivar la conducta fraudulenta e in solidaria de aquellos que operan en condiciones irregulares. Una técnica que podría ser efectiva a corto plazo sería solicitar la colaboración ciudadana en la prevención y detección del fraude, proporcionando a los ciudadanos incentivos y mecanismos apropiados, mediante regulación o experimentos sociales localizados.

Las causas y los efectos de la economía sumergida son de naturaleza social, así que la sociedad podría ayudar a acabar con ella.



Patricia Ciruelos Lara
Uría Menéndez
Derecho Fiscal

RESUMEN

El artículo abordará el estudio de la donación de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por su extensión, dicho artículo no incluye el impacto en el IRPF. No obstante, es importante tenerlo en cuenta.

La razón de ser del artículo se debe a que la empresa familiar es uno de los motores principales de la economía española, ya que representa alrededor del 89% de las empresas existentes en España

CONTENIDO

La empresa familiar es uno de los principales impulsores de la economía en España.

De hecho, hay 1,1 millones de empresas familiares en nuestro país, representando el 89% de la totalidad de las empresas existentes en España. Por ello, son uno de los principales readores de empleo.

Según las estadísticas, generan el 67% del empleo privado y suponen el 57,1% del PIB del sector privado. Asimismo, su relevancia es notable a nivel europeo, ya que hay alrededor de 17 millones de empresas familiares en la UE.

El régimen fiscal de la empresa familiar se construyó con el objetivo de proteger la transmisión de las empresas y dicha normativa se ha ido perfilando a través de la doctrina de la Dirección General de Tributos y de nuestra jurisprudencia.

Debido a su importancia, el legislador ha tratado de garantizar la continuidad de la empresa familiar mediante la aplicación de incentivos fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el IRPF.

En las siguientes páginas abordaremos el estudio del régimen fiscal de la transmisión lucrativa inter vivos de la denominada empresa familiar. A pesar de que no existe una única definición de empresa familiar, podríamos considerar que la empresa familiar se puede definir como aquella que reúne las siguientes características:

Propiedad accionarial:

Por regla general, casi la totalidad de las acciones con derecho a voto le corresponden al fundador de la compañía.

Control:

La mayoría de los votos puede ser directa o indirecta.

Gobierno:

Como mínimo, un miembro de la familia o pariente formará parte del gobierno o gestión de la empresa.

Derecho de voto:

En el caso de las empresas cotizadas, únicamente se considerarán empresas familiares, aquellas cuyos fundadores o adquirentes de la empresa tengan en su poder el 25% de los derechos de voto.

RÉGIMEN DE EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO PARA LA EMPRESA FAMILIAR

Introducción

El impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo, general y personal, que grava el patrimonio de las personas físicas. Actualmente, se regula en la LIP 19/1991, de 6 de junio.

El artículo 4.8 de la citada norma regula el régimen de exención de la empresa familiar, con independencia de que dicha actividad se desempeñe a título personal o a través de una sociedad. Esta norma se completa con lo previsto en el RD 1704/1999, de 5 de noviembre.

..//..



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

SUMARIO

- I. CONCEPTO, FUNDAMENTO Y NATURALEZA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA
 - I.1. Concepto de la prescripción extintiva de la infracción tributaria
 - I.2. Fundamento de la prescripción extintiva de la infracción tributaria
 - I.3. Naturaleza de la prescripción extintiva de la infracción tributaria
- II. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA
- III. REQUISITOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA
 - III.1. Consumación de la infracción
 - III.2. Inactividad del titular del derecho sancionador tributario
 - III.3. Transcurso del plazo
 - III.3.1. Día inicial del cómputo del plazo prescriptivo
 - III.3.2. Día final del cómputo del plazo prescriptivo
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

El presente artículo se analiza detenidamente la prescripción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria así como algunos de los requisitos necesarios para la prescripción de la responsabilidad infractora, en concreto, la consumación del hecho tipificado como infracción, la inacción administrativa y, de modo general y no pormenorizado, el transcurso del plazo previsto normativamente.

CONTENIDO

I. CONCEPTO, FUNDAMENTO Y NATURALEZA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

I.1. Concepto de la prescripción extintiva de la infracción tributaria

La prescripción y la caducidad surgieron históricamente en el Derecho Civil, sin embargo, posteriormente, se han utilizado estas formas jurídicas en otras ramas del Derecho al servicio de fines distintos.

En el Derecho tributario, la prescripción, a diferencia del Derecho Civil, sí es una forma —entre otras— de extinción, de la obligación tributaria de la responsabilidad derivada de la infracción y de la sanción tributaria.

Nos ilustra Martín Cáceres que el análisis histórico de la prescripción en el ordenamiento tributario permite constatar la existencia de dos fases delimitadas entre sí por la promulgación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963). Con anterioridad a la citada Ley, la regulación del instituto prescriptivo se caracterizaba por la dispersión normativa y la variedad de los plazos en cuanto a su duración. Efectivamente, excepto en lo relacionado con la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911, cuyo artículo 29 era aplicable a la generalidad de los tributos, el instituto prescriptivo era objeto de regulación específica en la normativa propia de cada tributo. Además, la falta de precisión en la calificación de los plazos como de caducidad o prescripción, determinó una legislación sobre la prescripción verdaderamente intrincada en la que la única constante parecía ser la distinción entre el plazo de prescripción y el de caducidad. Esta situación cambió tras la promulgación de la LGT 1963, cuyos artículos 64 a 66 confirieron al instituto prescriptivo un carácter específico, incluso en el contexto del Derecho comparado. En este sentido, la LGT 1963 se sitúa entre el Derecho Tributario italiano, que carece de una normativa aplicable de carácter general⁵, y la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, cuya regulación sobre la prescripción es exhaustiva.

..//..



Juan Carpizo Bergareche
Ernst & Young Abogados

SUMARIO

1. Introducción
2. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales
 - 2.1. El legislador estatal y las Haciendas Locales
 - 2.2. La delimitación de los espacios fiscales: tributación medioambiental y doble imposición
3. Los principales impuestos energéticos en el ámbito autonómico y local
 - 3.1. Impuestos autonómicos
 - 3.2. Tributos locales
4. Problemática actual
 - 4.1. La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios
 - 4.2. Incidencia de los tributos medioambientales sobre el sector energético
 - 4.3. El coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales
 - 4.4. La complejidad en la configuración
 - 4.5. La necesaria adaptación de la normativa tributaria a la evolución del sector energético y a evitar situaciones de doble imposición
5. Posibles soluciones
 - 5.1. Medidas para minorar la litigiosidad y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales
 - 5.2. Reforma legislativa: coordinación normativa e incremento de la seguridad jurídica
 - 5.3. Tributos autonómicos y la necesaria reforma de la fiscalidad ecológica

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Se trata de una fiscalidad muy extensa y objeto de elevada litigiosidad. En primer lugar, se introduce la relación entre los tres ámbitos competenciales – estatal, autonómico y local– y los principales impuestos en los dos últimos ámbitos. En segundo lugar, se discuten los distintos problemas relativos a la doble imposición, la complejidad tributaria y los costes de cumplimiento, o a los problemas de afectación a la finalidad medioambiental perseguida, entre otros. El trabajo concluye proporcionando un conjunto de soluciones que permitirían hacer frente al conjunto de problemas detectados

CONTENIDO

1. Introducción

El objetivo de este artículo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Como se pondrá de manifiesto a lo largo de este documento, se trata de una fiscalidad compleja y muy amplia, que no suele ser objeto de atención más allá del propio sector. Sin embargo, es una fiscalidad que, en parte al ser objeto de ese triple ámbito competencial, ha estado sometida a una elevada litigiosidad.

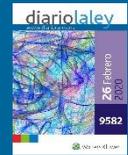
Este análisis resulta especialmente pertinente cuando se ha anunciado, en el borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC), una reforma fiscal energética para un futuro próximo.

La estructura del artículo es la siguiente. En el apartado segundo se introducen los principios básicos de la distribución competencial en el ámbito fiscal entre el estado, autonomías y entidades locales. En el tercer apartado se describen los principales tributos en los dos últimos ámbitos. En el cuarto apartado se analizan los principales problemas observados, mientras que el quinto apartado concluye ofreciendo algunas conclusiones.

..//..

Acercamiento del régimen de las sociedades cooperativas al de las sociedades de capital. ¿Un cambio necesario para el futuro del modelo cooperativo?

A50



Diario LA LEY, nº 9582, de 26 de febrero de 2020

**Irantzu Irastorza Martínez y
Abogada de Uría Menéndez**

**Raquel López Lolo
Abogada de Uría Menéndez**

SUMARIO

- I. NOVEDADES EN MATERIA DE GOBIERNO CORPORATIVO
- II. NOVEDADES EN MATERIA DE MODIFICACIONES ESTRUCTURALES
- III. CONSIDERACIONES FINALES

RESUMEN

Se analizan, a continuación, las principales novedades introducidas por la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, tanto en materia de gobierno corporativo, como en relación con el régimen aplicable a posibles modificaciones estructurales, ámbitos ambos que evidencian un acercamiento de la regulación de las sociedades cooperativas al régimen normativo de las sociedades de capital.

CONTENIDO

El pasado 29 de enero entró en vigor la nueva Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, una norma que llega avalada por un amplio consenso parlamentario y que cuenta con el respaldo de los principales actores del movimiento cooperativo vasco.

El progresivo acercamiento del régimen de las sociedades cooperativas al esquema de las sociedades de capital en determinadas materias como, entre otras, el régimen de responsabilidad de administradores, no puede calificarse como una novedad en Derecho cooperativo. Se trata de una tendencia que puede apreciarse en diferentes normas actualmente vigentes en este ámbito, tanto a nivel estatal como autonómico.

Sin embargo, a nuestro entender, esta Ley va más allá. Garantizando los principios cooperativos esenciales, el legislador trata, no sólo de dotar de seguridad jurídica al modelo (tal y como declara en la exposición de motivos de la Ley), sino de adaptarlo a una realidad económica tozuda, en la que debe garantizarse la competencia con idénticas posibilidades respecto a otros modelos empresariales.

Es evidente que el movimiento cooperativo vasco no ha sido ajeno a la reciente crisis económica que ha afectado a una parte importante de nuestro tejido empresarial. La caída del Grupo Fagor o las sucesivas refinanciaciones del Grupo Eroski son un claro ejemplo del duro golpe sufrido en los últimos años.

En este contexto, se han suscitado distintas reflexiones por parte de los propios gestores de cooperativas, parte de las cuales han sido abordadas por la comisión parlamentaria dedicada a esta reforma normativa. Entre otras cuestiones, se ha puesto de manifiesto que, en la práctica, las cooperativas se enfrentan, en ocasiones, a necesidades empresariales que requieren de soluciones propias de las sociedades de capital, no reconducibles —al menos, no fácilmente— al sistema cooperativo. Así, las dificultades afloran cuando deben cumplirse ciertas exigencias ineludibles para la obtención de fondos de terceros, o cuando la única alternativa de continuidad parte de salvar una línea de actividad de la cooperativa a través de una escisión parcial a una sociedad no cooperativa.

Precisamente con supuestos como éstos en mente (que derivan de experiencias muy próximas en el tiempo), es como debe leerse e interpretarse esta nueva ley, cuyo objetivo no es otro que fortalecer el régimen cooperativo vasco, conservando su identidad, garantizando su funcionamiento democrático e impulsando su responsabilidad social.

Sentado lo anterior, desgranaremos a continuación los aspectos de la norma que, desde el prisma indicado, consideramos más relevantes y que, como su propia exposición de motivos destaca, están inspirados en la legislación de las sociedades de capital; en concreto, nos centraremos en las principales novedades en materia de gobierno corporativo y en el régimen de modificaciones estructurales.

..//..



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

CONTENIDO

De la intervención mínima del Derecho Penal... a la intervención máxima. Del non bis in ídem clásico al non bis in ídem que protege intereses financieros. Es lo que hay. El mundo del Derecho es un fiel reflejo del pulso que late en la sociedad en que aquél se asienta. Y no cabe pedir al Derecho lo que la sociedad no puede darle. Los mimbres son los que son y el cesto es el que es.

Admitido ello, volis nolis, sí cabe exigir a quienes aplican el Derecho una dosis de coherencia y respeto con lo que han sido los pilares sobre los que se ha asentado el Derecho vigente. Es seguro que hoy falta aliento para emprender una renovación de ese mundo jurídico. Pero no lo es menos que hay unos mimbres y un cesto que siguen ahí. Ahí sigue la Constitución de 1978. Ahí sigue la doctrina constitucional nacida a su sombra. Ahí sigue también la jurisprudencia —muy rica— nacida del impulso constituyente.

Este triple pilar —Constitución, doctrina constitucional y Jurisprudencia ordinaria— debe permitir hacer frente a los nuevos problemas que va deparando el día a día.

Sobre esas nuevas realidades y sobre esos nuevos problemas cabe esbozar alguna reflexión. Centrada en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario.

Un Derecho, digámoslo abiertamente, de cuya construcción el Legislador ha abdicado y que sólo existe en la medida en que los Tribunales del orden contencioso-administrativo, y muy señaladamente la Sala Tercera de nuestro Tribunal Supremo, han ido depurando y construyendo pieza a pieza, al punto de volcar en el mismo los principios del orden penal. Orden que, pese a esa insistente llamada a los matices a la que el Tribunal Constitucional se muestra tan apegado desde la Sentencia 18/1981, es uno universo iure, como ha reiterado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos desde la Sentencia Ozturk de 1984, al subrayar la necesidad de que el procedimiento administrativo sancionador respete las garantías, materiales y procesales, incluidas en el CEDH, entre las que figura —Protocolo no 7, art. 4— la prohibición del non bis in ídem.

Que ese Derecho Sancionador Tributario está por construir es algo indudable. Ahí están los automatismos en la iniciación del procedimiento sancionador —incluido el debate sobre la necesidad o no de iniciar un nuevo procedimiento sancionador cuando ha sido parcialmente anulada la originaria liquidación, sobre lo que se pronunció la STS de 16 de diciembre de 2014, recurso 3611/2013 y el voto particular de A. Aguallo—; las carencias en el diseño de su propia estructura; los mimetismos en la graduación de sanciones —más atentos a la cuantía de la liquidación resultante que al grado de culpabilidad imputable al presunto infractor—; la entronización de imputaciones por «simple inobservancia» o «falta de diligencia» —tan cercanas a la proscrita imputación objetiva y tan alejada de la necesaria concurrencia no ya de dolo, sino siquiera de culpa—.

En medio de ese medio ambiente, la realidad hoy sigue deparando problemas impensables no a mucho.

Es lo que ha ocurrido con la interpretación del principio non bis in ídem, eco de la desproporción que supone la imposición de dos o más sanciones por un mismo hecho, a unos mismos sujetos y con el mismo fundamento. El principio, recogido en el art. 4 del Protocolo no 7 del CEDHJ que, bajo el epígrafe —bien significativo— «Derecho a no ser juzgado o condenado dos veces», establece que «Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los Tribunales del mismo Estado, por la infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado», protocolo ratificado por España (BOE 15 octubre 2009), con el valor que ello le atribuye ex art. 10.2 CE.

El art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE dispone que: «Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley».

La interpretación de estos preceptos ha debido, a lo que parece, acompasarse a una situación que se presenta cada vez con más frecuencia en la práctica: impuesta una sanción por la Administración Tributaria y satisfecha la misma, con posterioridad se inician actuaciones judiciales por delito contra la Hacienda Pública, por los mismos hechos y a la misma persona.

No nos corresponde analizar las causas por las que esto se produce. Quizás nos encontremos ante una fase en la que la evolución del Derecho responde a lo que Alejandro Nieto ha calificado como el Derecho de los jueces. Al Derecho de las autoridades —Guerra Civil y postguerra—, al Derecho de los juristas surgido en el tardofranquismo —Garrido, Enterría, Villar Palasí— y al Derecho del Legislador —a partir de 1978—, le sucede este Derecho de los Jueces llamado a suplir las carencias de una legislación caótica.

El fenómeno es llamativo. Especialmente en un Estado en el que, de forma harto criticable, ni la Administración Pública, ni los Tribunales del orden penal se sentían llamados a la parte cuando de infracciones penales en el ámbito tributario se trataba. Tan criticable situación constituía el haz de una moneda cuyo envés se muestra ahora. Y pone de relieve un activismo judicial de nuevo cuño que, a instancias de denuncias de particulares o del Ministerio Fiscal, no muestra reticencia alguna a la prosecución de actuaciones en sede judicial sobre una realidad ya conclusa en vía administrativa y que se proyecta sobre un misma y triple realidad: se prosiguen actuaciones sobre unos mismos sujetos, por unos mismos hechos y con un mismo fundamento jurídico.

IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes

A52

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020



David Gómez Aragón
Director del Centro de Investigación, Documentación e Información sobre el IVA (CIDI-IVA)

SUMARIO

- I. MODIFICACIÓN DE LOS PRECEPTOS REGULADORES DE LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES: EL ESTABLECIMIENTO DE TRES NUEVOS REQUISITOS
- II. EL ORIGEN DE LA MODIFICACIÓN: LA DELIMITACIÓN DE LOS REQUISITOS MATERIALES DE LA EXENCIÓN REALIZADA POR EL TJUE
- III. ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS A LA DELIMITACIÓN DE LOS TRES NUEVOS REQUISITOS
- IV. ¿TIENEN REALMENTE NATURALEZA MATERIAL LOS TRES NUEVOS REQUISITOS? ¿CUÁLES HABRÍA DE SER LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU INCUMPLIMIENTO?
- V. LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE PRODUCIRÍA EN AQUELLOS CASOS EN LOS QUE LA EXENCIÓN NO RESULTASE FINALMENTE APLICABLE DEBIDO ÚNICAMENTE A INCUMPLIMIENTOS RELATIVOS A LOS TRES NUEVOS REQUISITOS
- VI. FECHA DE INICIO DE LA EXIGENCIA DE LOS TRES NUEVOS REQUISITOS, SUPUESTAMENTE COMO REQUISITOS MATERIALES. PECULIARIDADES EN EL CASO DE ESPAÑA
- VII. EL SUJETO PASIVO DEL IVA EN LAS ENTREGAS DE BIENES «REFERIDAS» EN EL ARTÍCULO 25 LIVA QUE ESTÉN SUJETAS Y NO EXENTAS DEL IMPUESTO, CUANDO SON REALIZADAS POR PROVEEDORES NO ESTABLECIDOS EN SU TERRITORIO DE APLICACIÓN
- VIII. CONCLUSIONES

RESUMEN

El presente estudio versa sobre los tres siguientes nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes: i) que la empresa destinataria de la entrega: a) disponga de un número de identificación, a efectos del IVA, que le haya sido atribuido por un Estado miembro de la UE distinto de aquel en el que se inicia transporte de los bienes, y b) que lo comuniquen a la empresa que le realiza la entrega. ii) que la empresa que realiza la entrega cumpla con su obligación de hacer constar correctamente determinada información correspondiente a aquella, en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Respecto de tales tres nuevos requisitos se analizan, entre otros, los siguientes aspectos: la naturaleza de «requisitos materiales» para la aplicación de la exención que se les ha pretendido dar y el origen de tal pretensión, su contenido y alcance, las consecuencias derivadas de su incumplimiento y la fecha de inicio de su exigencia, supuestamente como requisitos materiales, con las peculiaridades que en este último aspecto se producen en España respecto de lo establecido en la normativa de la UE.

CONTENIDO

I. MODIFICACIÓN DE LOS PRECEPTOS REGULADORES DE LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES: EL ESTABLECIMIENTO DE TRES NUEVOS REQUISITOS

El texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), y el de su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), han sido modificados ambas por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero (en adelante RDL 3/2020).

Como expresamente se dice tanto en el preámbulo del RDL 3/2020 como en el apartado 5 de su disposición final undécima, las referidas modificaciones tienen como finalidad esencial la de incorporar al Derecho interno español las previsiones contenidas en la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo. Por su parte, la referida Directiva 2018/1910, junto con el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo (3), introdujeron importantes modificaciones en cuatro relevantes ámbitos del vigente régimen transitorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) respecto de las operaciones intracomunitarias entre empresas que tienen por objeto bienes tangibles (operaciones usualmente denominadas mediante el acrónimo B2B procedente de la expresión en lengua inglesa «business to business»), con el fin de que sean aplicables hasta que sea aprobado el futuro régimen definitivo para tales operaciones.

Unas «soluciones rápidas» que seguramente habrán de ser aplicadas durante bastantes años a partir de 1 de enero de 2020, pues respecto de la entrada en funcionamiento del régimen definitivo del IVA que las haría innecesarias cabe decir que, si bien la Comisión Europea presentó el 25 de mayo de 2018 una Propuesta de Directiva que habría de regularlo y que en este momento está en fase de discusión en el seno de las instituciones de la Unión, es altamente improbable que tal Propuesta sea finalmente aprobada ni siquiera a medio plazo.

..//..



Óscar del Amo Galán
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY
- III. REGULACIÓN DE LAS SUBVENCIONES
- IV. POSIBILIDAD DE SUBVENCIONAR EL PAGO DE UN TRIBUTO
- V. CONCLUSIÓN

RESUMEN

En este artículo se estudiará el supuesto de concesión de subvenciones que tienen como finalidad compensar o reducir la carga tributaria de determinados colectivos del municipio. En definitiva, se trata de analizar si ello es posible, o si en realidad estamos ante beneficios fiscales encubiertos que pueden vulnerar el principio de reserva de ley tributaria.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, los beneficios fiscales están sometidos al «principio de reserva de ley», de manera que para su aprobación es necesario utilizar un instrumento normativo con rango de ley. Por extensión, también es posible su reconocimiento por medio de la aplicación de tratados internacionales.

Así lo establece la Ley General Tributaria para todo el sistema tributario y el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para los tributos locales en particular.

Por tanto, una entidad local no podrá establecer un beneficio fiscal que no haya sido previsto en la ley o en un tratado internacional.

Pero qué sucede si se lleva a cabo por la «puerta de atrás» la aplicación de un beneficio fiscal no reconocido legalmente, por ejemplo, acudiendo al mecanismo de la subvención. Esto es, concediendo una subvención o ayuda a determinados colectivos para compensar el tributo pagado.

Pues ese es el objeto de este estudio, analizar si es posible o no arbitrar un esquema, por el cual, primero se exige el tributo y después se subvenciona, con el fin de neutralizar su impacto en determinadas personas.

II. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

En primer lugar, debemos acudir con carácter general a la Ley General Tributaria.

En el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se regula el «principio de reserva de ley tributaria», que afecta, entre otros, a los elementos esenciales de los tributos y a los beneficios fiscales.

Así, en la letra d) se señala que se regularán en todo caso por Ley «El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

Este precepto se completa con otros dos artículos de la LGT.

El artículo 14, por el que se prohíbe la analogía en el ordenamiento tributario, al señalar que «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

Y el artículo 18 que establece el principio de indisponibilidad del crédito tributario, al indicar que «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.»

Estos principios son de aplicación a todo el sistema tributario, es decir, tanto a los tributos del Estado como a los tributos autonómicos y locales.

«Los beneficios fiscales están sometidos al principio de reserva de ley, de manera que para su aprobación es necesario utilizar un instrumento normativo con rango de ley.»

..//..





Fátima Pablos Mateos
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Doctora en Derecho
Universidad de Extremadura

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA REGLA DE EXCLUSIÓN EX ARTÍCULO
 - 2.1 LEY ORGANICA DEL PODER JUDICIAL
3. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA REGLA DE EXCLUSIÓN
4. ESTADO ACTUAL DE LA PRUEBA ILÍCITA TRAS LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
 - 4.1 STS 116/2017, de 23 de febrero
 - 4.2 STC 97/2019, de 16 de julio
5. LA SITUACIÓN JURÍDICA DEL DENUNCIANTE
 - 5.1 La protección jurídica del denunciante
 - 5.2 La remuneración del denunciante
6. REFLEXIONES FINALES

RESUMEN

La prueba ilícita ha experimentado una importante evolución en nuestra jurisprudencia. No obstante, no parece que se haya dicho la última palabra. La obtención de pruebas por particulares mediante la violación de un derecho fundamental suscita nuevas cuestiones ante la próxima normativa estatal de protección de denunciantes y las sugerencias en torno a su remuneración.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Como es sobradamente conocido, la «lista Falciani» está conformada por una relación de potenciales evasores fiscales con cuentas no declaradas en la entidad HSBC Private Bank Suisse en Suiza.

Los datos contenidos en la lista fueron obtenidos de manera ilícita por un antiguo empleado de la mencionada entidad, Hervé Falciani, quien, posteriormente, entregó parte de su contenido a las autoridades francesas. Si bien, el acceso a la información fue posible, también, gracias al registro del domicilio de Falciani, sito en aquellos momentos en Francia, solicitado por las autoridades suizas, quienes le acusaban de un delito contra el secreto bancario, y autorizado por el fiscal de Niza, incautándose por parte de las autoridades fiscales francesas la información sustraída.

Una vez que la información estuvo en poder de las autoridades fiscales francesas fue entregada a otros Estados, entre ellos, España, con la finalidad de perseguir aquellas acciones constitutivas de delito fiscal.

or lo que se refiere a la transmisión de la información contenida en la «lista Falciani» a nuestro Estado, se realiza en respuesta al oficio, de 12 de febrero de 2010, dirigido al Subdirector de Control fiscal, de la Dirección General de Finanzas públicas de la República Francesa, en el marco del Convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre ambos Estados, solicitando información sobre los residentes fiscales en España, incluidos en la lista. Dando respuesta a tal solicitud, el Agregado Fiscal de la Embajada de la República Francesa en España pone a disposición de la Agencia Tributaria un CD-Rom con los datos disponibles.

La Agencia Tributaria, tras el estudio y análisis del contenido del CD-Rom, requiere a los contribuyentes que figuraban en el mismo para que presentasen declaración complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, del Impuesto sobre Patrimonio, incorporando a los que no atendieron el requerimiento, en el Plan de Inspección correspondiente para la comprobación de los impuestos referidos, llegándose a abrir numerosos procesos penales, haciendo uso de la información contenida en la «lista Falciani» como prueba de cargo válida para enjuiciar el delito fiscal. Siendo este uso de una prueba con origen ilícito una cuestión que, siendo controvertida, ha sido aceptada primero por el Tribunal Supremo (en adelante, TS) y, posteriormente, por el Tribunal Constitucional (en adelante, TC).

..//..



Íñigo Urcín
Presidente del Consejo General de MONDRAGON

SUMARIO

1. Introducción
 2. ¿Qué es exactamente MONDRAGON?
 3. Fortaleza en tiempos de crisis
 4. MONDRAGON: la fortaleza de la industria
 5. Eroski y Ausolan: dos grandes grupos al frente de la distribución
 6. Laboral Kutxa: un corazón financiero con mucha salud
 7. La innovación y el conocimiento, las claves de su pasado y su future
 8. La fuerza empleadora de MONDRAGON
 9. El future
- MONDRAGON en las redes sociales

RESUMEN

MONDRAGON es uno de los mayores grupos empresariales de la economía social del mundo, compuesto por cerca de 100 cooperativas presentes en todos los sectores de actividad y con empresas de todos los tamaños que emplean a más de 80.000 personas. Desde el nacimiento de su primera cooperativa en 1956, el proyecto de MONDRAGON se ha guiado por su apuesta por la innovación, el conocimiento, la internacionalización y la intercooperación entre las cooperativas, lo que se ha traducido en el liderazgo y la capacidad de adaptación de las empresas cooperativas en mercados tan competitivos y globalizados como la industria, las finanzas o la distribución. Sin embargo, su éxito siempre ha estado marcado por su apuesta por las personas y por la creación de empleo de calidad, lo que ha hecho que MONDRAGON haya respondido mejor que otras empresas a las crisis, y sea hoy el primer empleador del País Vasco, el segundo de Navarra y el cuarto de España.

CONTENIDO

1. Introducción

Los orígenes de MONDRAGON no dejan de estar rodeados de cierto misticismo. La historia es conocida: en plena posguerra civil, un joven sacerdote decidido a mejorar el tejido social y económico de la comarca de Mondragón (Gipuzkoa), crea una pequeña escuela profesional de la que salen los primeros miembros de lo que con el tiempo se convertirá en el experimento cooperativo más exitoso del mundo.

Los primeros productos y servicios que comercializaron aquellas empresas –máquinas envolvedoras para chocolate, una pequeña estufa que también calentaba alimentos– tuvieron el éxito suficiente como para que las pequeñas cooperativas prosperaran, crecieran y extendieran su modelo. No fue el milagro de los panes y los peces, sino el resultado de un esfuerzo colectivo que inspiró muchas otras empresas. Pero fue más que eso.

Empeñado en construir un proyecto que diera empleo a la mayor cantidad de gente posible y que prosperara en el futuro, José María Arizmendiarieta puso todo su empeño –y era mucho– en dar forma a una cooperativa de crédito propia que canalizase los ahorros de los cooperativistas. Irreductible al desaliento, Arizmendiarieta y aquellos primeros cooperativistas que lograron transformar la estructura de las empresas, crearon también una mutua propia que diera cobertura a los socios y socias de lo que hoy, tras varios cambios de nombre desde MCC hasta Mondragón Corporación Cooperativa, se llama, simplemente, MONDRAGON.

2. ¿Qué es exactamente MONDRAGON?

Resulta difícil explicarlo, puesto que no existen equivalencias exactas ni en nuestro entorno ni en el ámbito internacional. Lo normal es pensar en esta enorme red de cooperativas como en un gran holding o una corporación más o menos al uso. Pero nada más lejos de la realidad.

Compuesta por 98 cooperativas, 143 filiales productivas, 7 fundaciones, una mutua, 10 entidades de cobertura y 7 servicios internacionales, MONDRAGON se parece más a una federación de cooperativas, todas ellas integradas de forma autónoma y soberana en una estructura que responde a unas mismas políticas empresariales generales y, sobre todo, a una serie de valores cooperativos. Esos valores cooperativos se expresan en 10 principios generales que van desde la libre adhesión a la organización democrática, la soberanía del trabajo, la solidaridad retributiva o la participación en la gestión.

..//..





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

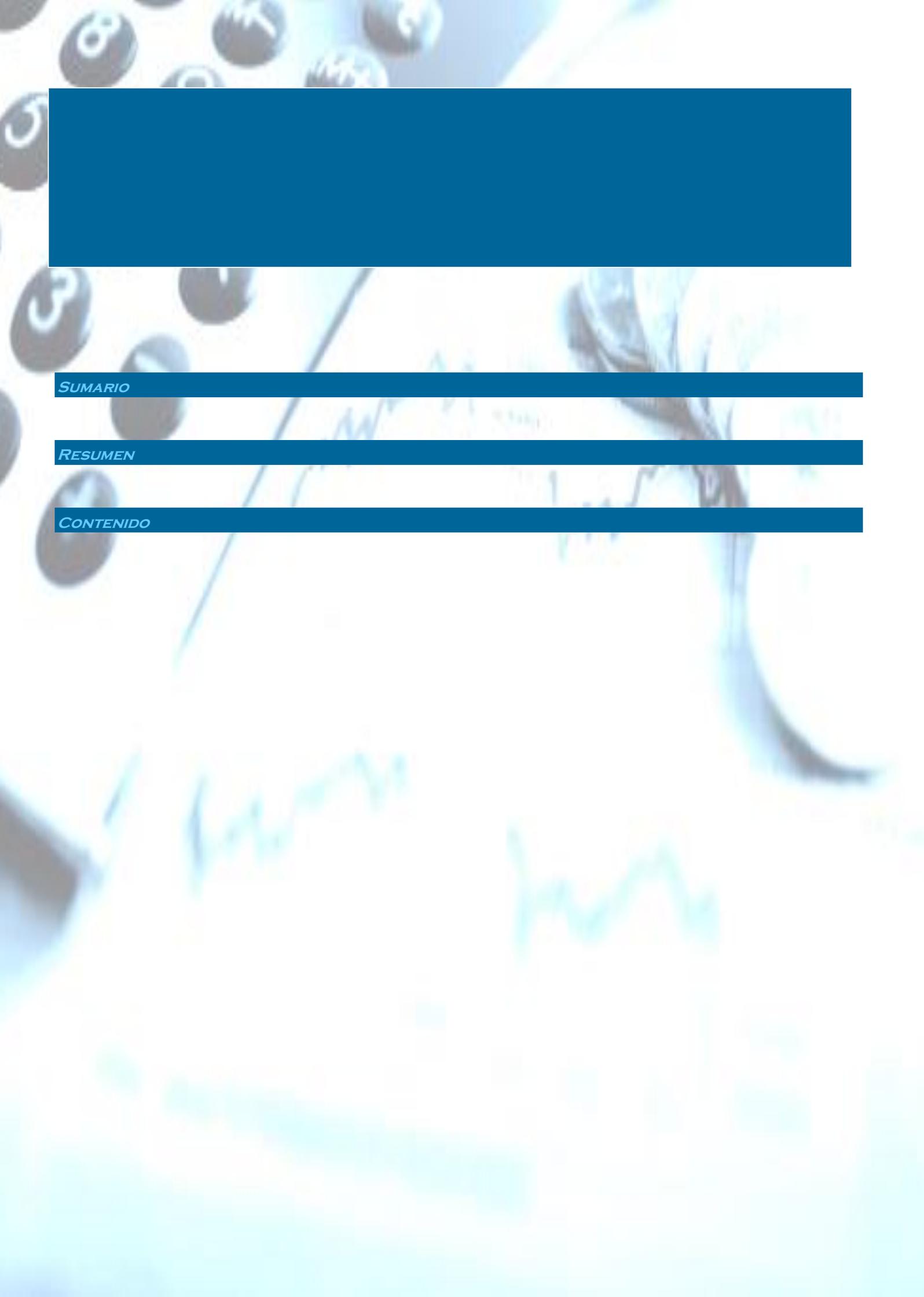
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

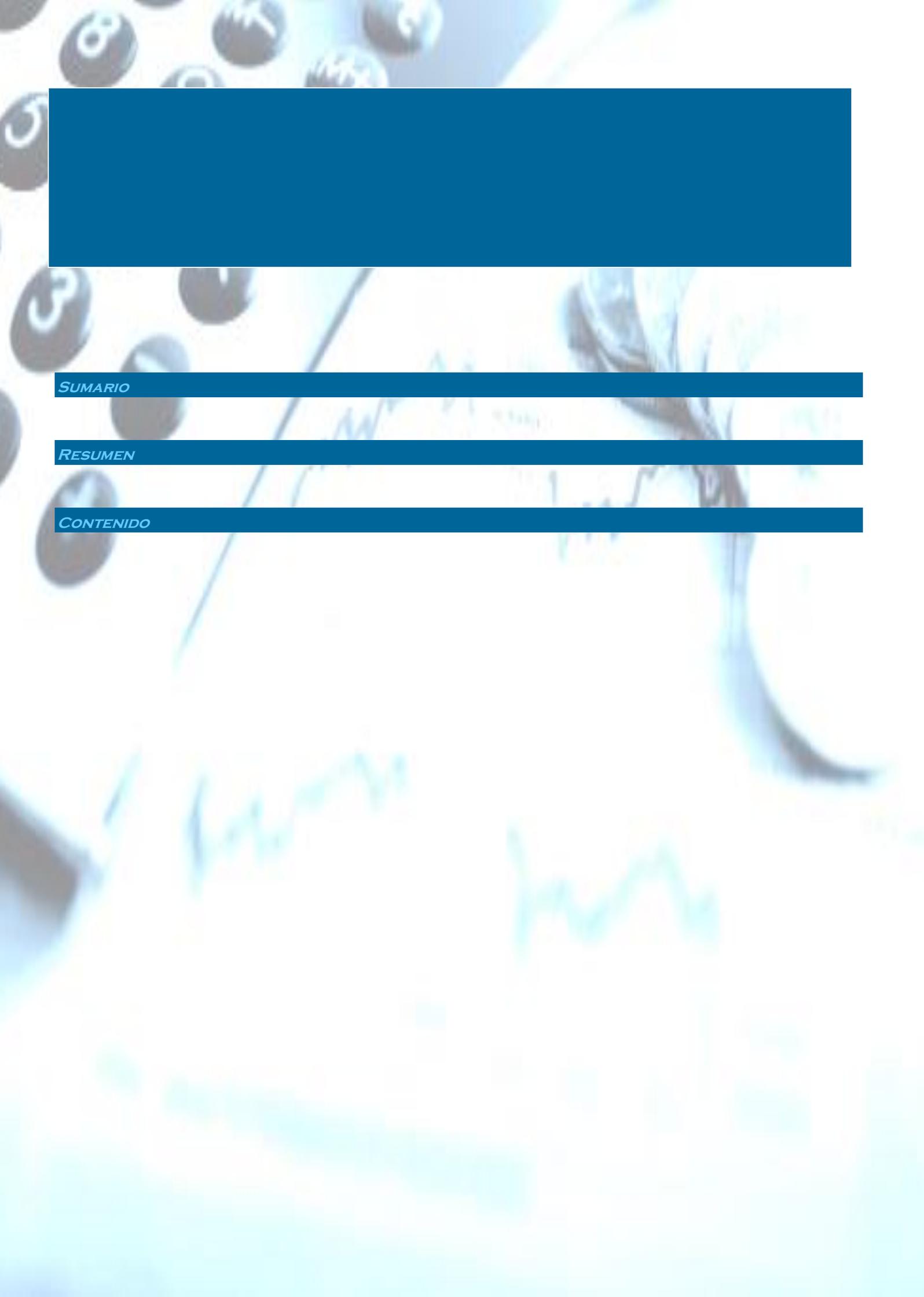
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

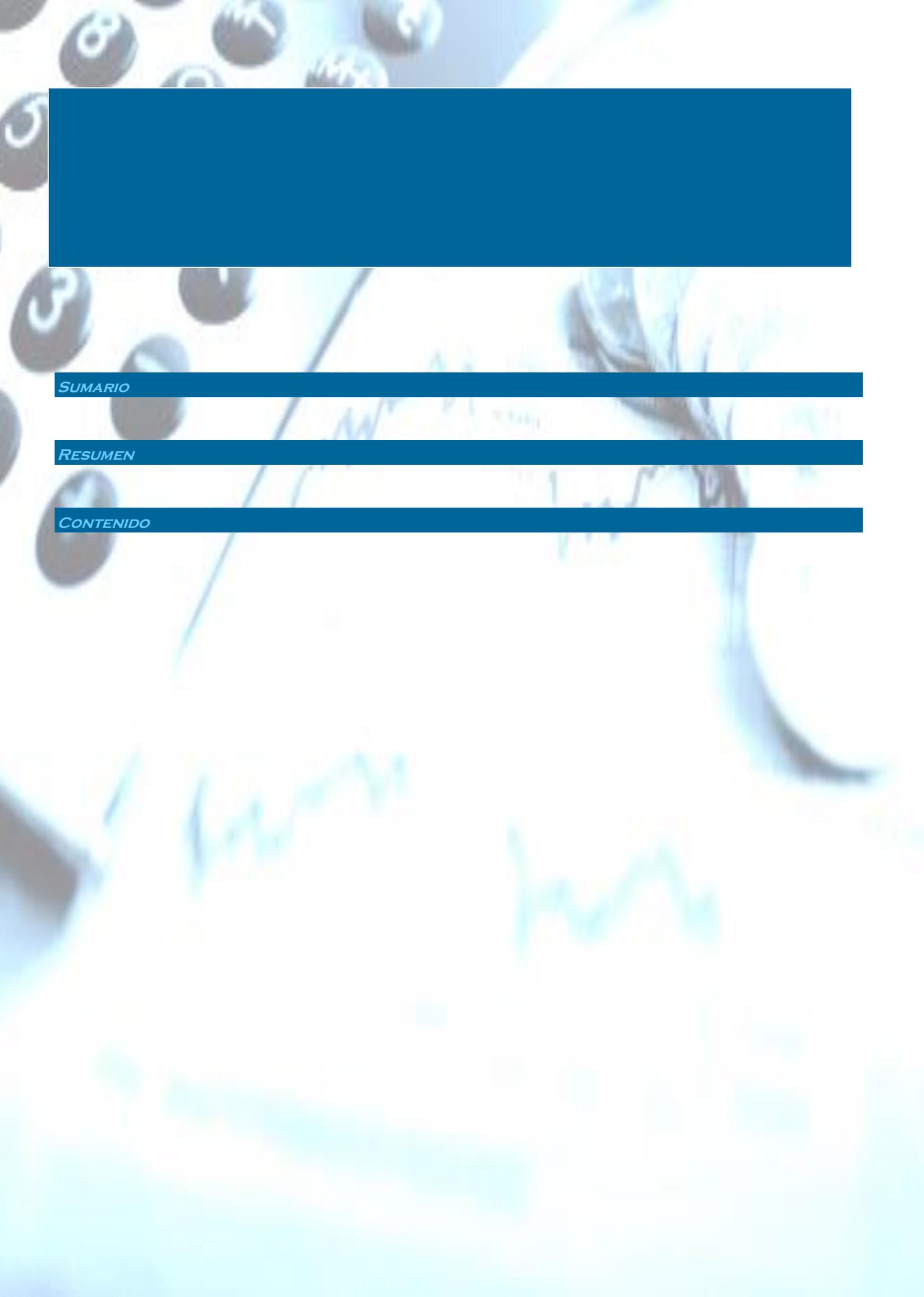
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

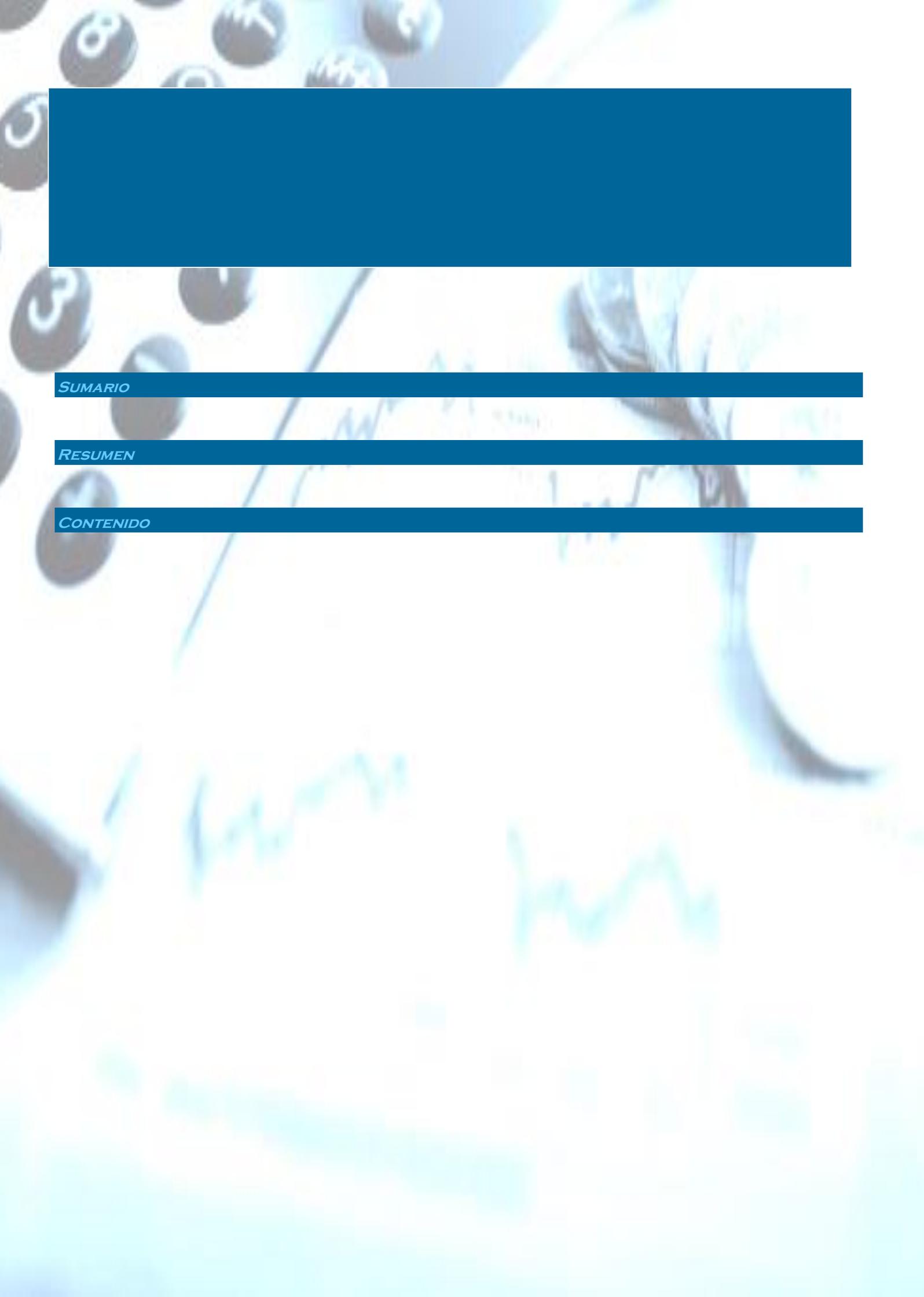
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

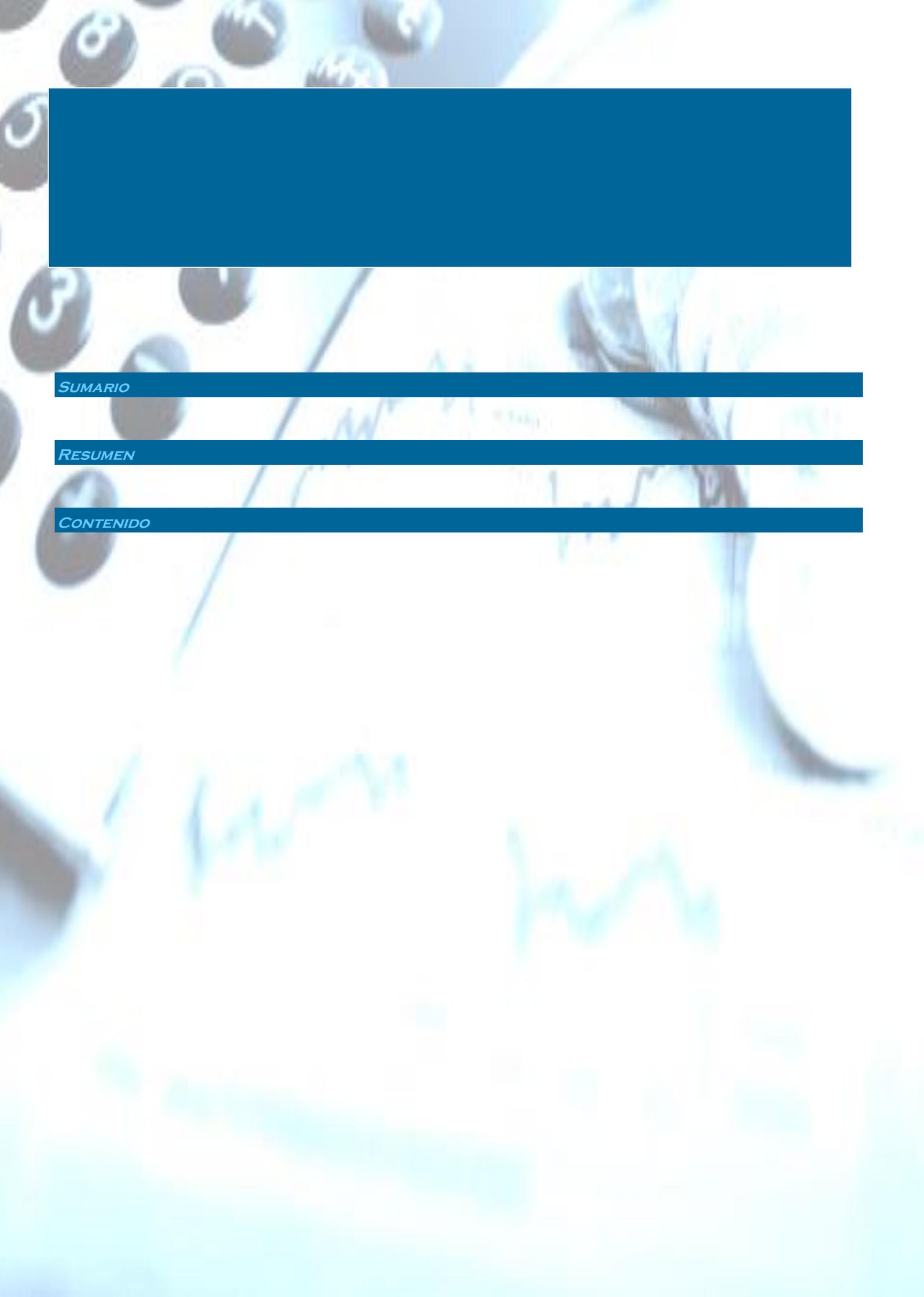
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

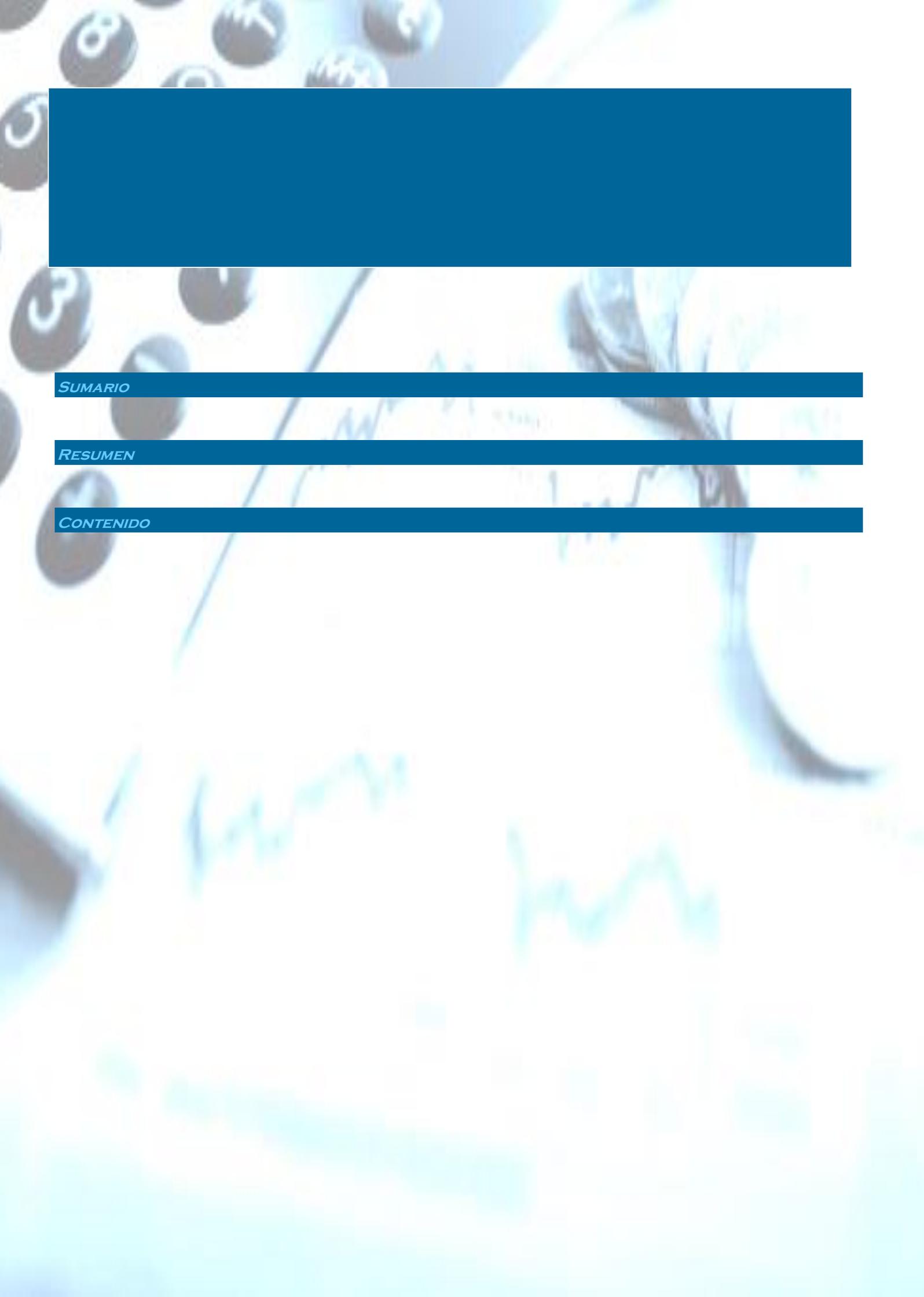
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

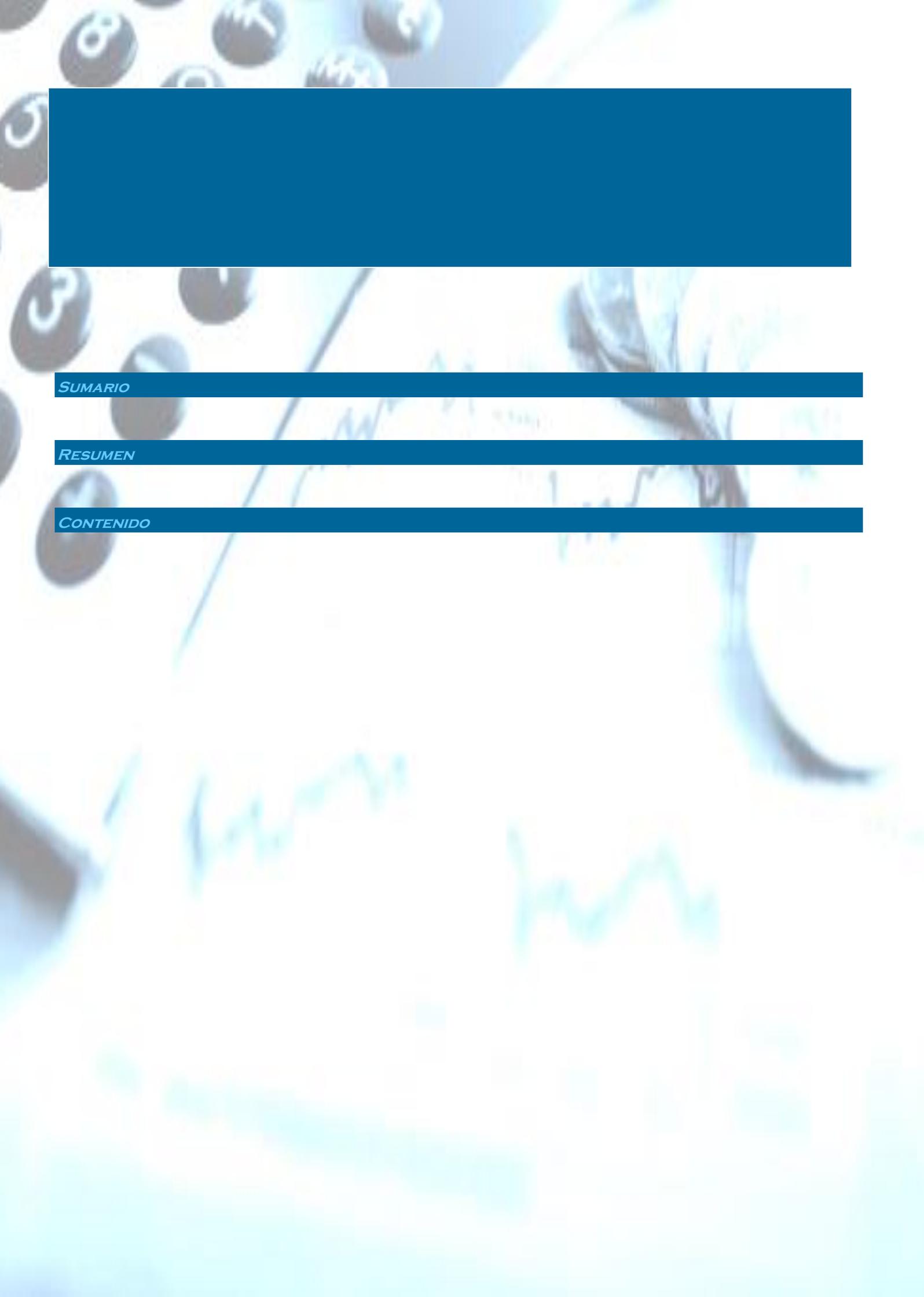




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

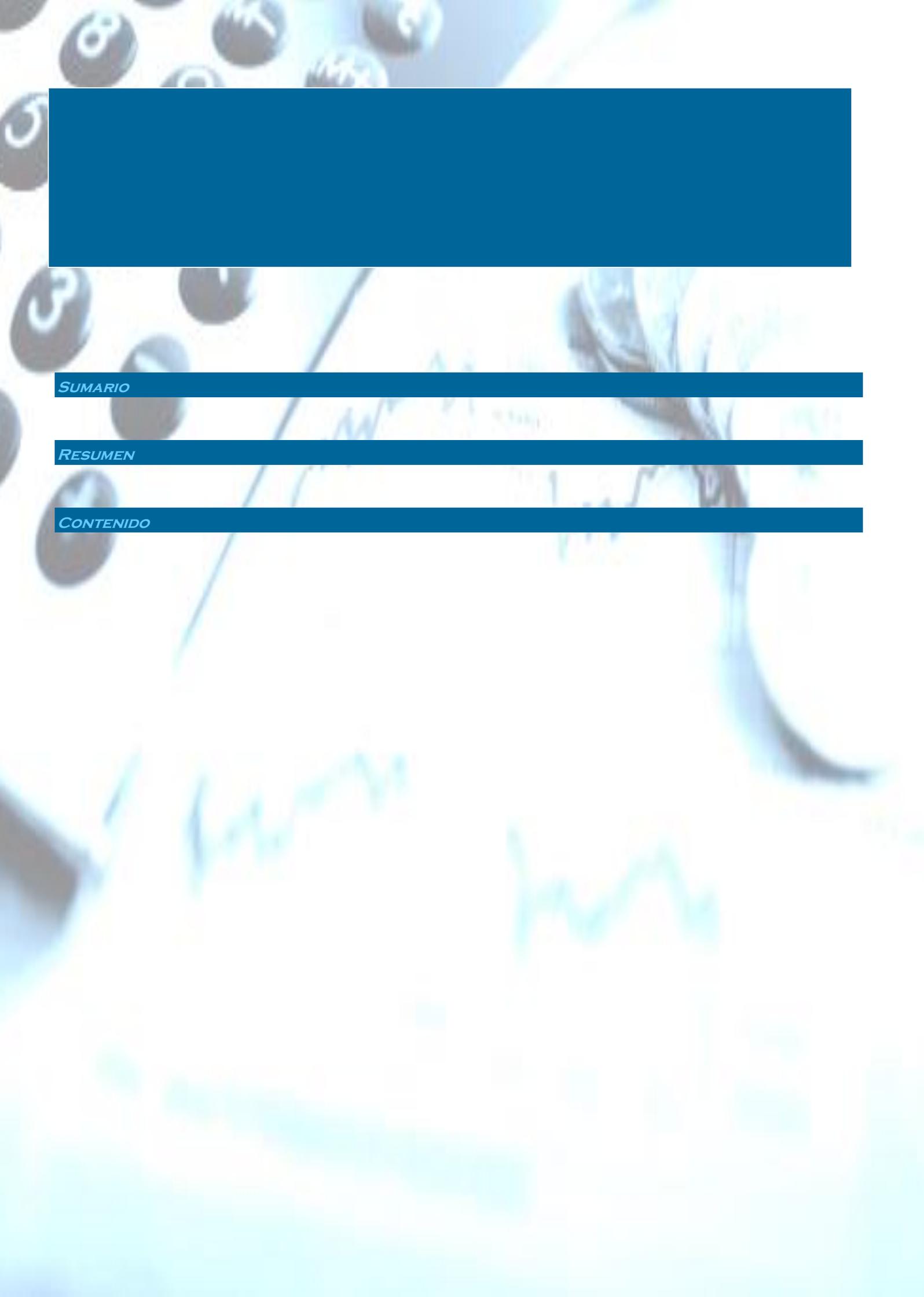
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

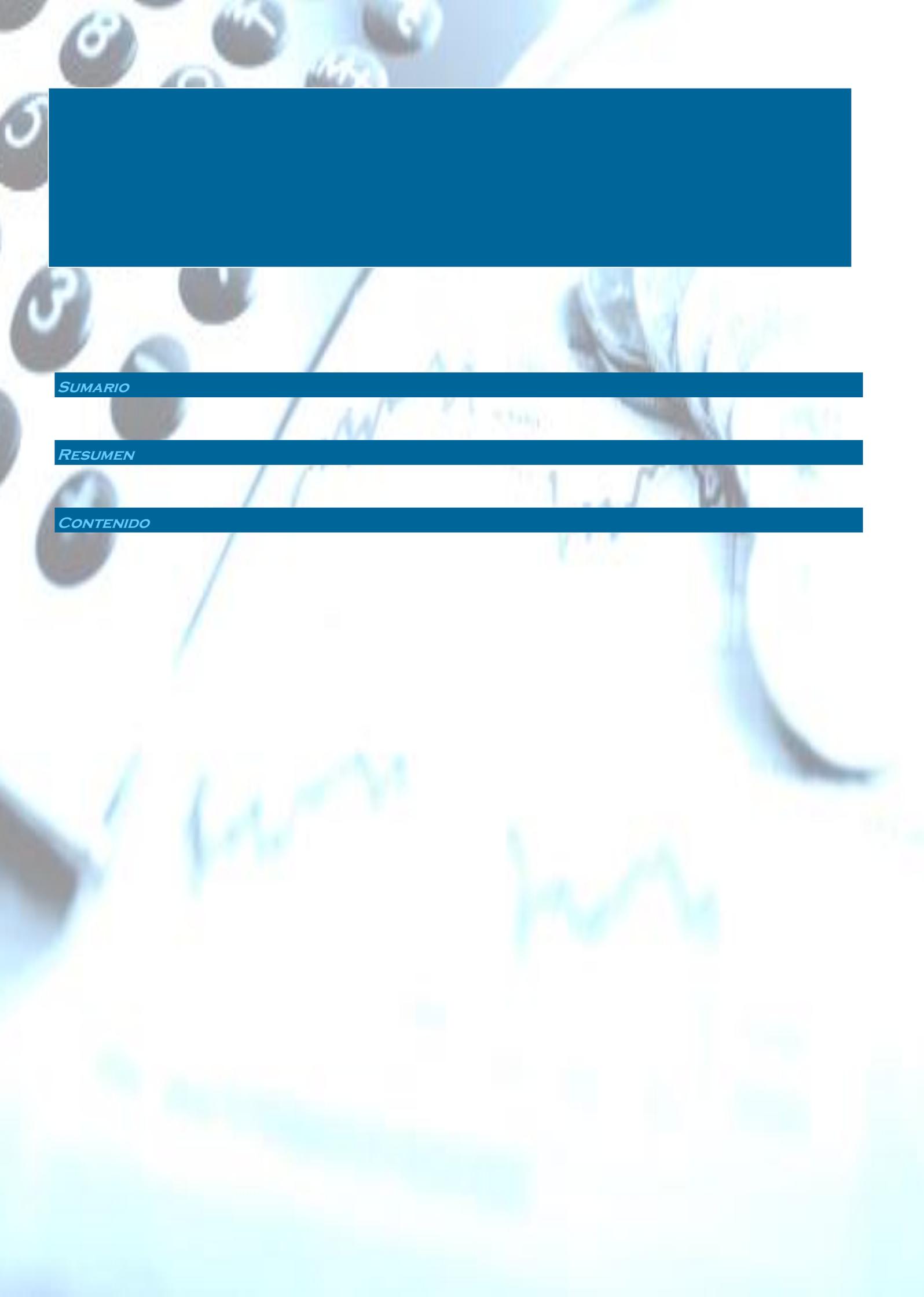




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

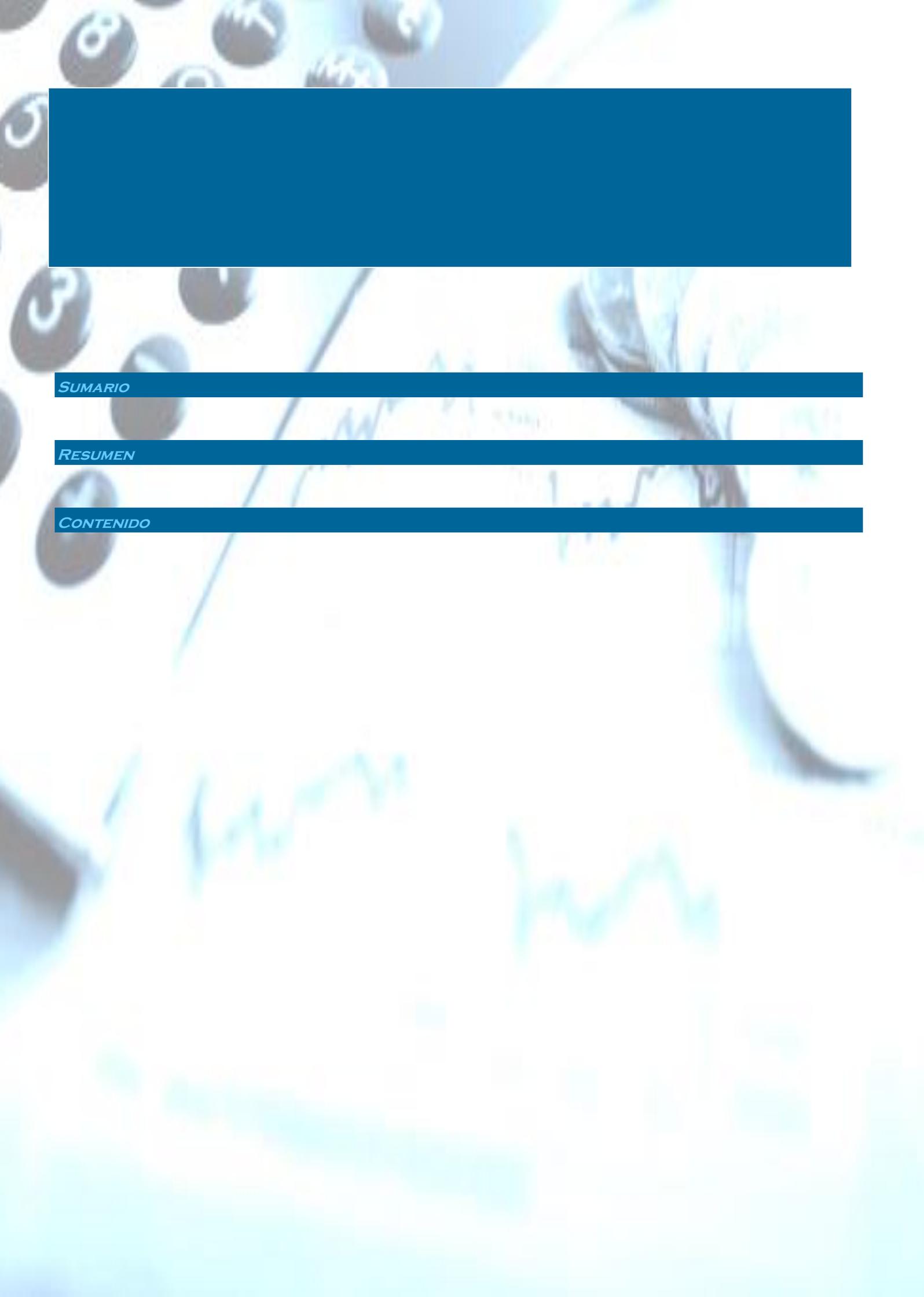
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

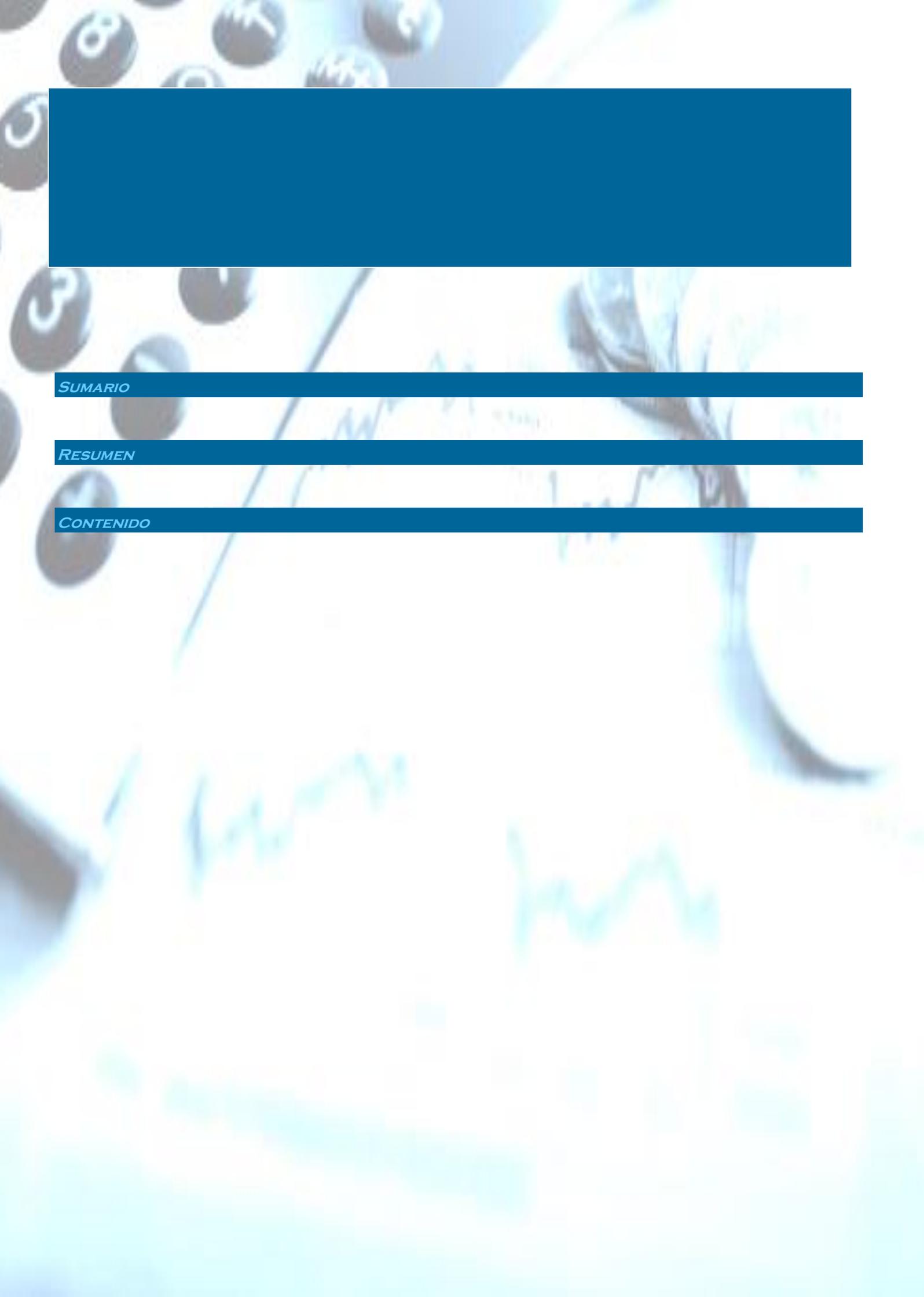
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



The background features a blurred image of a calculator keypad on the left and a line graph on the right, both in shades of light blue and white. The text is overlaid on this background.

**Administrazi-
Doktrin**

**Doctrina
Administrativa**

Consulta DGT V3245-19
27 de noviembre de 2019
Art. 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Aplicación de la deducción por maternidad en el caso de matrimonio formado por dos mujeres.

CUESTION PLANTEADA

Aplicación de la deducción por maternidad en el caso de matrimonio formado por dos mujeres.

CONTESTACION

La deducción por maternidad se encuentra regulada en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF que ha sido recientemente modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde el 1 de enero de 2018, que establece que:

“1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en dicho apartado y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

A efectos del cálculo de estos límites se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

..//..

La ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble debe entenderse producida en el periodo impositivo en el que se otorgue la escritura pública

D02



Gaceta Fiscal, febrero 2020

Consulta DGT V3114-19
7 de noviembre de 2019
Art. 14 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante pretende enajenar una vivienda, celebrando en octubre de 2019 un contrato privado percibiendo en dicha fecha 10.000 euros y en enero del 2020 se elevará el mencionado contrato a escritura pública y percibirá el resto del importe de la venta (70.000 euros).

CUESTIÓN PLANTEADA

A qué periodo impositivo debe imputarse la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda.

CONTESTACION

De acuerdo con la regla general de imputación temporal de rentas prevista en el artículo 14.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida deberá imputarse en el periodo impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, es decir en el momento de la entrega de los bienes objeto de compraventa.

Al respecto, el artículo 1.462 del Código Civil dispone que "Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario".

En relación a lo anterior, debe tenerse en consideración que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y la opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa vendida, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública; dicho otorgamiento, conforme dispone el Código Civil, equivale a la entrega siempre y cuando de ésta no resulte o se deduzca lo contrario.

En consecuencia, y de acuerdo con lo anteriormente dispuesto, la ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble debe entenderse producida en el periodo impositivo en el que se otorgue la escritura pública.

Estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores

D03



Gaceta Fiscal, febrero 2020

Consulta DGT V3109-19
7 de noviembre de 2019
Art. 42 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante manifiesta que recibe de su empresa una retribución en especie consistente en un "cheque guardería", de cuyas características, forma de pago y regulación no se aporta ningún dato en la consulta.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si dicha retribución estaría exenta de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 42.3 de la Ley del Impuesto, a pesar del hecho de que la totalidad de sus retribuciones coinciden con el mínimo fijado en el convenio colectivo.

CONTESTACION

Con carácter previo a la contestación a la consulta formulada, debe indicarse que este Centro Directivo no puede realizar valoraciones sobre la validez o efectos de las retribuciones establecidas en el contrato de trabajo o el convenio colectivo, o sus posibles modificaciones, al tratarse de cuestiones de índole laboral que trascienden las competencias atribuidas de interpretación de la normativa tributaria.

Sentado lo anterior, debe indicarse que, con carácter general, el artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), recoge la siguiente definición de rentas en especie:

"Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

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

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

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

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

Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a:

"b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan."

Por lo tanto, estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos antes expuestos, consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores.

Por ello, en la medida en que el "cheque guardería" al que se refiere la consulta cumpla los requisitos establecidos para la aplicación de la exención del artículo 42.3.b) de la LIRPF antes reproducido, tendrá la consideración de retribución en especie exenta para la empleada en virtud del citado artículo.

..//..

Siempre que el consultante pruebe su carácter de no residente por alguno de los medios señalados anteriormente, podrá abrir una cuenta de dicho carácter y acogerse a los beneficios fiscales que esta puede implicar

D04



Gaceta Fiscal, febrero 2020

Consulta DGT V3136-19
11 de noviembre de 2019
Art.11 Convenio Doble Imposición España-Irán
Art.13.1 f) 2º TRLIRNR
Art.14.1 f) TRLIRNR
Art.31.4 TRLIRNR
DA1ª Orden EHA/3202/2008

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante declara que es no residente y que realiza actividades comerciales en varios países como empresario individual (se presume que no realiza actividad económica en territorio español). Va a abrir una cuenta corriente en España como no residente para cobrar en ella los ingresos de las actividades económicas realizadas fuera de España. Estima convertirse en residente dentro de dos años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación de los ingresos percibidos en la cuenta corriente española, procedentes de la actividad económica realizada fuera de España. Impuesto a pagar en España por los ingresos financieros generados en la cuenta corriente. Tributación si el consultante en el futuro fuera residente en España.

CONTESTACION

El consultante declara que es no residente y que realiza actividades económicas en varios países como empresario individual (se presume a los efectos de esta contestación que no realiza actividad económica en territorio español). Va a abrir una cuenta corriente en España como no residente para cobrar en ella los ingresos provenientes de las actividades económicas realizadas fuera de España.

La mera apertura de una cuenta corriente en España por un no residente en el marco de una actividad económica realizada fuera de España no da lugar a la realización del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Lo mismo debe concluirse respecto del ingreso de cantidades o transferencia de fondos a la cuenta corriente española del consultante desde otras cuentas abiertas a nombre del mismo en el extranjero.

No obstante, los ingresos obrantes en la cuenta del consultante son susceptibles de generar rendimientos financieros (intereses) en favor del mismo como titular de la cuenta. A este respecto, y puesto que el consultante es residente fiscal en Irán, debe atenderse a lo establecido en los apartados primero y segundo del artículo 11 del Acuerdo entre el Reino de España y la República Islámica del Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Teherán el 19 de julio de 2003 (BOE 2 octubre 2006), en adelante, el "Convenio":

"1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

2. Sin embargo, dichos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 7,5 por ciento del importe bruto de los intereses."

A su vez, el artículo 13.1 f) 2º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), establece que se consideran obtenidos en territorio español:

"f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º (...)

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español."

Por consiguiente, los rendimientos financieros percibidos por el consultante en retribución por los fondos depositados en la cuenta corriente española y satisfechos por la entidad financiera española correspondiente podrán ser gravados en España como Estado fuente, con el límite previsto en el Convenio del 7,5 por ciento de su importe bruto.

..//..

D05

La Administración tributaria podrá exigir como medios de prueba para comprobar la correcta aplicación de las correspondientes bases imponibles negativas no solo la autoliquidación del período impositivo en el que se originó dicha base imponible negativa, sino también las autoliquidaciones en las que se deberían haber acreditado las bases imponibles negativas pendientes de compensación correspondientes a las bases imponibles negativas generadas



Gaceta Fiscal, febrero 2020

Consulta DGT V3284-19
28 de noviembre de 2019
Arts. 26, DA 10ª y DF12ª L.I.S. (L27/2014)
Art. 25.2 T.R.L.I.S. (RDLeg 4/2004)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante en mayo de 2002 finalizó la construcción de un complejo hotelero que constituye el principal activo de la sociedad. Dicho complejo fue explotado directamente por la consultante hasta enero de 2013. A partir de febrero de ese año, la explotación hotelera en su conjunto fue cedida a un tercero no vinculado en régimen de arrendamiento de industria, en virtud del cual se cedía a la entidad arrendataria la explotación íntegra del complejo hotelero, traspasando los riesgos, gastos y beneficios de la actividad operativa del hotel a cambio del pago de la correspondiente renta arrendaticia.

Como consecuencia de dicho contrato la entidad consultante, como arrendadora, asumió, entre otras, las siguientes obligaciones:

-Asumir los costes de reparaciones y reposiciones de todas las edificaciones e instalaciones fijas del hotel. Ello exige, entre otras tareas, la inspección periódica de dichos elementos y, en su caso, la solicitud de presupuestos, negociación de los mismos con la arrendataria, otorgamiento de los correspondientes contratos y seguimiento de las ejecuciones.

-La arrendataria queda obligada a diseñar y poner en práctica cada año un plan de mantenimiento del hotel y de sus instalaciones. Dicho plan exige el análisis por parte de la consultante con base a la información que debe suministrar la arrendataria.

-Debe realizarse a cargo de la consultante una inversión inicial en la modernización de las habitaciones y otras áreas del hotel. Si bien parte de la inversión ya se ha ejecutado, quedan todavía partidas pendientes de ejecución que requieren la supervisión y seguimiento por parte de la consultante.

-La arrendadora (consultante) se compromete a realizar un Plan de Inversión Anual por un determinado importe, en el mantenimiento de los edificios e instalaciones del hotel, así como la reposición de elementos.

Asimismo, la consultante asume, entre otros, los siguientes riesgos asociados al negocio:

-La asunción por parte de la arrendadora de los costes de las obras requeridas para la adaptación a eventuales cambios de la normativa que afectara a los edificios o instalaciones fijas del hotel, asumiendo, igualmente, las posibles sanciones administrativas derivadas del incumplimiento.

-La asunción por parte de la consultante de parte del coste de los despidos de trabajadores o extinciones por causas organizativas en proporción a la antigüedad de los trabajadores hasta la fecha de cesión de la plantilla.

-La subrogación de la arrendadora en las relaciones laborales existentes en la fecha de terminación del arrendamiento.

-La extensión del arrendamiento por un año y la reducción en un 30% de la renta, en caso de que en un período de 12 meses se produjera un descenso en los vuelos a la isla donde se encuentra situado el complejo hotelero, en más de un 50% sobre el promedio de los tres años anteriores.

En el momento en que se inició el arrendamiento de industria, la consultante formaba parte de un grupo de sociedades encabezado por la sociedad H, especializada en la gestión de activos hoteleros. Con ocasión de la cesión de la totalidad de la plantilla a resultas del arrendamiento de industria, la consultante no disponía ya de personal propio en la sociedad para la gestión del arrendamiento, si bien contaba con los recursos humanos que le proporcionaba la sociedad H.

En diciembre de 2013 la totalidad del capital social de la consultante fue adquirido por una única entidad que no ostentaba participación alguna con anterioridad ni estaba vinculada con ninguno de los anteriores accionistas. Con posterioridad a la adquisición por el nuevo socio, tras un breve período de transición, la sociedad dejó de contar con el soporte y recursos que le proporcionaba la antigua matriz y contrató personal propio, asumiendo por sí misma directamente las funciones de gestión del contrato de arrendamiento de industria.

La consultante ha generado bases imponibles negativas pendientes de compensación entre los años 2001 y 2012.

..//..



Consulta DGT V3297-19
28 de noviembre de 2019
Arts. 4, 5, 90, 91-Uno-2-13º L.I.V.A. (L37/1992)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante es una persona física dada de alta en un epígrafe empresarial del Impuesto sobre Actividades Económicas que presta servicios de dirección de obras musicales, encargándose de la contratación del personal laboral necesario para el mismo.

CUESTION PLANTEADA

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas prestaciones de servicios.

CONTESTACION

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

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

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

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

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

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

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

(...):".

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

2.- Por otra parte, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que "el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente".

En este sentido, el artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 13º, de la Ley 37/1992 establece que se aplicará el 10 por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

"13.º Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales."

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

3.- Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de "artista" por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

..//..



Tribunal Económico-Administrativo Central
17 de diciembre de 2019
Art. 16.1 L.G.T. (L58/2003)

RESUMEN

No le corresponde a la Administración tributaria, -entendida ésta conforme al artículo 5 de la Ley 58/2003, General Tributaria-, declarar la nulidad de contrato privado alguno aunque considere que se trata de un contrato simulado, competencia que está reservada a los órganos jurisdiccionales, pero ello no obsta para que deba tener por nulo e ineficaz a efectos exclusivamente tributarios el contrato declarado simulado respecto a todas las partes intervinientes en el mismo si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado, por inexistencia de causa, tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa.

Unificación de criterio

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente se ponen de manifiesto los hechos siguientes:

1.- Don X fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad P, SL al amparo del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), mediante acuerdo de 4 de junio de 2014, notificado el 30 de julio siguiente, en el que se recogen los extremos siguientes:

- El alcance de la responsabilidad asciende a 81.913,45 euros y se compone de las siguientes deudas: 79.569,95 euros por el concepto "1T 2011 MODELO 303 IVA" y 2.343,50 euros por el concepto "INTERESES DE DEMORA", liquidados éstos por la falta de pago en período voluntario de la autoliquidación anterior tras la denegación del aplazamiento solicitado.

- La entidad P, SL inició sus actividades en marzo de 2005 siendo su objeto social la promoción, construcción y explotación de toda clase de bienes inmuebles, así como la comercialización de fincas rústicas y urbanas. - Son administradores solidarios Don X y Don Z desde el origen de la compañía.

- La sociedad deudora principal no satisfizo la deuda ni en período voluntario ni en vía de apremio. Carece de bienes suficientes con los que atender el pago de la deuda, habiendo sido declarada fallida el día 27 de enero de 2014.

- A pesar de que no consta que haya presentado la baja del IAE ni de obligaciones tributarias, existen indicios suficientes para considerar que la sociedad se encuentra en situación de cese de hecho en su actividad desde el primer trimestre del ejercicio 2011. El acuerdo describe tales indicios.

- Don X no ha actuado con la diligencia exigida en su cargo de administrador de la entidad P, SL.

2.- Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad interpuso el interesado la reclamación económico-administrativa nº 14/2747/2014 el 29 de agosto de 2014 en la que alega, en síntesis, lo que sigue:

- No concurre el presupuesto habilitante de la derivación porque la entidad P, SL no había cesado en la actividad sino que tan sólo la había suspendido temporalmente. Por otra parte, el impago no deriva de una conducta negligente del administrador, puesto que solicitó el aplazamiento de la deuda, que no le fue concedido.

- La deuda que se le reclama ha sido declarada por la Administración tributaria como inexistente, como resulta de la liquidación provisional efectuada a la entidad G, SL de 6 de septiembre de 2013 que se aporta. Por un principio básico de seguridad jurídica la Administración no puede reclamar un IVA repercutido en la transmisión de un inmueble que califica de simulada. Si la entrega es inexistente, no hay hecho imponible.

En la liquidación provisional girada a la entidad G, SL, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, se decía lo siguiente (la negrita es nuestra):

HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a formular regularización de la situación tributaria del periodo que se indica a continuación, ya que en la correspondiente autoliquidación no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la respectiva liquidación provisional que se adjunta. En concreto:

..//..



Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

La transmisión mortis causa del vehículo de una persona minusválida sigue estando exenta en el IEDMT

D08



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020

Consulta DGT V3216-19

21 de noviembre de 2019

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior

RESUMEN

Sólo estará sujeta la posterior transmisión inter vivos que se realice antes de que transcurran 4 años desde su matriculación definitiva

CONTENIDO

La transmisión "mortis causa" de un vehículo, cuya primera matriculación estuvo exenta en virtud de lo establecido en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especial, no da lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto.

A priori, una transmisión "mortis causa" antes del plazo de cuatro años desde la matriculación del vehículo a nombre de la persona minusválida no supone un incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992, artículo. Ahora bien, la compraventa efectuada con posterioridad a esta transmisión mortis causa y antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva sí está sujeta al Impuesto.

Normativa aplicada: arts. 65 d) y 66.1 d) Ley 38/1992

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Fiscalidad del pago de "exclusivas" por la prensa del corazón y televisión

D09



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020

Consulta DGT V3074-19
4 de noviembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Calificados por la DGT como servicios "intuitu personae" en los que la explotación comercial de la propia intimidad personal y familiar constituirá el medio de producción relevante, tales pagos tributarán en concepto de IVA, IRPF y Actividades Económicas.

CONTENIDO

La percepción de emolumentos por conceder entrevistas a revistas del corazón y a cadenas de televisión sobre la vida privada en las que habla de su vida personal, es una actividad sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, que al no tener epígrafe específico se debe clasificar provisionalmente en el grupo 019 "Otras actividades relacionadas con el cine, el teatro y el circo n.c.o.p." de la sección 3ª.

Es también una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido porque la explotación comercial de la propia intimidad personal y familiar constituye el medio de producción relevante (servicios "intuitu personae"), sin que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física preste este tipo de servicios tenga relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto.

Solo cuando esta prestación de servicios lo fuera de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad perdería el interesado la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

Por su parte, y en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la concesión de entrevistas no encaja en la expresión "rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares", que se corresponde con una labor didáctica, refiriéndose el adjetivo "similares" a aquellas otras manifestaciones (ponencias, clases, lecciones, etc.); pero si como rendimientos de actividades económicas porque está presente la ordenación de un factor humano, que reside en la propia persona, y que es el medio de producción relevante de la actividad económica desarrollada, quedando sometidos a un tipo de retención del 15%.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRPF del pago del seguro de garantía de lo entregado a una promotora para la construcción de una vivienda

D10



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020

Consulta DGT V3117-19
7 de noviembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

El cambio de la legislación vigente supone que los intereses indemnizatorios percibidos de la aseguradora en aquellos casos en los que la construcción no se inicia o no llega a buen fin en el plazo convenido sean ganancias patrimoniales que deben integrarse en la base imponible del ahorro del contribuyente y asegurado.

CONTENIDO

Respecto al seguro de garantía de las cantidades entregadas a una promotora para la construcción de una vivienda, el abono posterior por la entidad aseguradora de las citadas cantidades motivada por que la construcción no se inicia o no llegó a buen fin en el plazo convenido no produciría una alteración en el patrimonio del contribuyente, y en consecuencia la citada alteración, (en caso de recibir los mismos importes que las entregas efectuadas en su momento a la promotora) no pondría de manifiesto ninguna variación patrimonial puesto que ambos importes resultan coincidentes.

Cuestión distinta sería la de los intereses que sean percibidos por el asegurado. Estos, recibirán en función de si su naturaleza fuera remuneratoria o indemnizatoria una diferente calificación en IRPF. En el caso examinado habiéndose abonado al consultante intereses indemnizatorios, tributarán en concepto de ganancia patrimonial y no como rendimientos del capital mobiliario.

Por último y variando el criterio anterior emitido por la DGT para la integración de la ganancia patrimonial en la liquidación del Impuesto, ya no rige como criterio interpretativo que proceda realizarla en la parte especial de la renta del periodo impositivo por lo que los intereses deben integrarse en la base imponible del ahorro.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La DGT permite a un matrimonio compuesto por dos madres trabajadoras aplicar prorrateadamente la deducción por maternidad

D11

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020



Consulta DGT V3245-19
27 de noviembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Aunque esta casuística no se recogió expresamente en la normativa reguladora del Impuesto, debe accederse a la aplicabilidad de la deducción por maternidad tras el reconocimiento en el Código Civil a que personas del mismo sexo puedan contraer matrimonio y ser parte en procedimientos de adopción.

CONTENIDO

El importe de la deducción por maternidad, en el caso de matrimonio formado por dos mujeres, - siendo cada una madre biológica de uno de los dos menores y madre por filiación matrimonial del otro menor-, y entendiéndose que ambas tienen derecho a la deducción por cumplir los requisitos exigidos, se debe prorratear entre ellas por partes iguales.

Si las dos son trabajadoras y madres de dos menores de 3 años, ambas tienen derecho a la deducción por maternidad por cada uno de los hijos, prorrateando el importe de la deducción entre ellas a partes iguales.

La deducción se calcula de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos exigidos y tiene como límite para cada hijo, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. A estos efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, la determinación de los hijos que dan derecho a la deducción se debe realizar de acuerdo con su situación el último día de cada mes; y el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entiende cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

Los contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos.

Normativa aplicada: art. 81 LIRPF

Impuesto sobre el Valor Añadido

El canje por facturas electrónicas de facturas simplificadas emitidas en papel térmico se considera factura original

D12

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020



**Consulta DGT V3220-19
22 de noviembre de 2019
SG de Impuestos sobre el Consumo**

RESUMEN

La expedición de los canjes de la factura simplificada, a petición del destinatario y para hacer constar los datos establecidos en el apartado dos del artículo 7 del Reglamento de Facturación, no tendrá la consideración de duplicado del original de la factura.

CONTENIDO

La emisión de facturas simplificadas en papel térmico y su posterior escáner para garantizar su legibilidad durante todo el periodo de conservación, no tiene el efecto de considerar las facturas escaneadas como un duplicado, sino que deben ser consideradas como facturas originales, pudiéndose expedir y enviar en sustitución de la factura en papel a través de medios electrónicos.

Ello es así porque la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura puede garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas: firma electrónica avanzada; intercambio electrónico de datos (EDI); o mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

Por ello los canjes de las facturas simplificadas si pueden ser emitidos en formato electrónico pero en todo caso es necesario que los clientes, destinatarios de estas facturas, hayan dado su consentimiento.

Impuesto sobre el Valor Añadido

La actividad consistente en la selección de cuidadores que prestan servicio de ayuda a domicilio tributa al tipo general del IVA

D13



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 59, febrero 2020

Consulta DGT V3240-19
27 de noviembre de 2019
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

No puede calificarse de asistencia social el servicio consistente en valorar las necesidades socio-sanitarias de la persona dependiente o anciana, seleccionar el cuidador y tramitar su alta en la Seguridad Social.

CONTENIDO

Una entidad que tiene como función principal poner en contacto a cuidadores y clientes (básicamente personas con dependencia y/o ancianos) para la realización por aquellos de un servicio de atención domiciliaria, y presta servicios tales como valorar las necesidades socio-sanitarias del cliente, seleccionar el cuidador, gestionar el alta en la Seguridad Social del cuidador y hacer un seguimiento de todo lo anterior, no puede tributar en IVA al tipo reducido.

No puede entenderse que en el caso la entidad preste servicios de asistencia social. A estos efectos debe estarse a los dispuesto por la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, que en su Informe de 25 de marzo de 2014 entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia.

Por último, la doctrina de la Dirección General de Tributos sostiene que no pueden ser considerados servicios de asistencia social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos servicios que no consistan en una atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas.

Normativa aplicada: arts. 90 Uno y 91 Uno.2.7 y 91 Dos.2.3 LIVA

Requisitos para la aplicación de la exención en el IVA en el caso de las exportaciones de productos y de las denominadas exportaciones indirectas tanto a los efectos de la Ley del IVA como a los efectos de la normativa aduanera

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de octubre de 2019 (V2724-19)

D14



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

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

RESUMEN

La contestación recoge cuáles son los requisitos que se deben cumplir para la aplicación de la exención por exportación de bienes y de la denominada exportación indirecta en el IVA, y en la normativa aduanera, incidiendo en quién tiene la consideración de exportador.

CONTENIDO

En la consulta a analizar [Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de octubre de 2019 (V2724-19)], el consultante desea conocer cuáles son los requisitos que deben concurrir para que una entrega efectuada por la consultante esté exenta en aplicación del artículo 21 de la Ley 37/1992 del IVA, así como la forma en que debe cumplimentarse el DUA para acreditar la salida del producto.

Lo interesante de esta contestación es de nuevo comprobar la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos en cuanto a los requisitos necesarios para la aplicación de la denominada exención por exportación, ya sea directa o indirecta y en particular, quién detenta la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA y quién de exportador a los efectos de la normativa aduanera.

En concreto, el supuesto de hecho analizado es el de una sociedad mercantil Suiza que encarga fabricar en régimen de maquila a una filial, la fabricación de un medicamento, enviando materia prima, y conservando en todo momento la entidad suiza, la propiedad de la mercancía.

Una vez finalizada la fabricación, la consultante transmite a terceros el medicamento, enviándolo fuera del territorio de la UE.

Una primera cuestión que pudiera asaltar al lector, es el por qué de la pregunta, ya que en la medida en que se pudiera entender que se produce en primer lugar una importación de la materia prima del medicamento, posteriormente una transformación con la producción del medicamento y finalmente una exportación, el consultante se podía haber acogido al régimen de perfeccionamiento activo que regula el CAU, sin que se hubiera producido ningún hecho imponible en el IVA por aplicación del artículo 18 de la Ley del IVA (no sujeción en caso de acogerse a alguno de los regímenes del artículo 24 de la Ley) y se evitaría el pago de aranceles en la importación.

La razón es que la importación de principios activos de medicamentos no paga ningún arancel y los costes administrativos que conlleva el cumplimiento de todos los requisitos que establece la normativa aduanera para la aplicación del régimen de perfeccionamiento activo son lo suficientemente altos, que hace que les resulte a las empresas mucho más interesante no acogerse a ningún régimen aduanero por el ahorro de costes que les supone.

Por tanto, en el caso presente, la entidad Suiza no se acoge a ningún régimen aduanero, ya sea porque no le interesa ya sea porque no se produce dicha importación y la materia prima es entregada a través de algún que tenga la entidad Suiza en la UE.

Lo primero que analiza la DGT son los servicios de maquila que realiza la filial de la entidad Suiza para la transformación de los principios activos en medicamentos, entendiendo en el presente caso, la entidad Suiza aporta la gran mayoría de la materia prima necesaria para la producción del medicamento y por tanto, estamos ante una prestación de servicios y no ante una entrega de bienes conforme a lo señalado en el artículo 8, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992.

Este servicio, conforme a lo señalado en el artículo 69 de la Ley debe entenderse realizado fuera del territorio de aplicación del impuesto, al estar la sede de la entidad a la que se le prestan en Suiza, estando el mismo por tanto no sujeto.

En cuanto a la venta de los medicamentos por la entidad Suiza a terceros, la misma se califica como una entrega interior al iniciarse el transporte en el territorio de aplicación del Impuesto de conformidad con el artículo 68.Dos.1ª de la Ley, pero pudiendo quedar exenta la misma en aplicación del artículo 21 de la Ley que establece que estarán exentas, con los requisitos que establece el reglamento:

«1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

..//..

Impuesto sobre el Patrimonio

Convenio para evitar la doble imposición: imposición patrimonial sobre acciones de entidades extranjeras

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de noviembre de 2019 (V3178-19)

D15



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020

Néstor Carmona Fernández
Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN

No se considera susceptible de imposición patrimonial la tenencia por parte de un contribuyente persona física no residente, de acciones de entidades no residentes con activo principalmente inmobiliario español.

CONTENIDO

La estructura de tenencia del inmueble «residencial» español discurre a través de dos sociedades, una de ellas española (como aquellas que surgieron al hilo del nacimiento del viejo Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de Entidades No Residentes, para regatearlo), la otra — madre de la primera— gibraltareña, de la que resulta ser dueño pleno el consultante, de nacionalidad británica y residente también, parece, en Gibraltar. La entidad española no realiza ningún tipo de actividad económica y tiene el inmueble a disposición del consultante, quien lo usa como residencia vacacional. La adquisición del inmueble por parte de la entidad española se realizó mediante un préstamo recibido de su único socio (la sociedad gibraltareña), el cual recibió el préstamo, a su vez, y por el mismo importe, del consultante.

La imaginación se puede desbocar en diferentes frentes tributarios con contingencias fiscales variopintas, pero la consulta, que se glosa, se ciñe sólo a una: si la persona física residente en Gibraltar debe tributar en España por el Impuesto sobre el Patrimonio en razón a tenencia de las acciones de la entidad gibraltareña.

La DGT despacha el asunto en esta contestación a consulta vinculante de 14 de noviembre de 2019 (V3178-19) que ahora comentamos, de un modo escueto y rotundo: visto el contenido de los artículos 3 y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio —LIP—, y considerando que la sujeción por obligación real concierne a las personas físicas no residentes «por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español», se concluye que el consultante, dado que sólo es titular directo de las participaciones de una sociedad gibraltareña y, por tanto, no lo es de bienes o derechos situados o ejercitables en territorio español, no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio español.

La trascendencia de la contestación radica en que viene precedida, si bien en un contexto de normativa bilateral, aunque con el mismo trasfondo sustantivo, por reiterados pronunciamientos en sentido contrario, muy criticados doctrinalmente: CV4968-16, V1452-14, V2521-13, V0905-13 o V-2675-13 (aunque también los hubo en sentido distinto —V2982-11, ad ex—): en ellas, entre otras cosas, además del apoyo en las disposiciones del tratado de turno, se argumentaba que apelando a la discriminación injustificada que supondría respecto del residente, el hecho de que el no residente dejara de tributar por Impuesto sobre el Patrimonio (IP) por el hecho de interponer una persona jurídica no residente en nuestro país.

La cuestión, en fin, versa sobre las consecuencias derivadas de la titularidad indirecta de inmuebles situados en territorio español, en el IP.

A estos efectos, cualquier aproximación debe partir de una evidencia: los instrumentos jurídicos encarnados en los Convenios sobre Doble Imposición (CDI) se encuentran incapacitados para generar hechos imponibles. Su función capital, aunque tengan otras, radica en la distribución de potestades tributarias entre los Estados signatarios del convenio; potestades cuyo ejercicio o no ejercicio depende, en última instancia, del soporte normativo doméstico de cada país: para que el tributo exista se necesita que la legislación local lo contemple, que contemple la sujeción, en primer término, y, en segundo, no prevea ninguna exención. Los ejemplos en la imposición sobre la renta de no residentes serían abundantes.

En este sentido es impecable, aunque mínimo, el razonamiento de la DGT: no hay hecho imponible, a los ojos de la ley.

Es cierto que las contestaciones a consultas antecedentes a las que se hizo referencia principalmente giraban en torno a la aplicación de convenios en cuyo articulado aparezca la posibilidad de que un Estado, distinto del de residencia, pueda gravar en su imposición patrimonial además de los bienes inmuebles situados en esa jurisdicción, las acciones pertenecientes a sociedades cuyo activo principal esté representado por bienes inmuebles que tuvieran esa misma ubicación.

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Diversas consultas vinculantes recientes sobre la deducción por inversión en vivienda habitual

Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2019 (V3095-19 y V3098-19)

D16

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020



Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

RESUMEN

La deducción por adquisición en vivienda habitual, pese a mantenerse desde 2013 sólo en régimen transitorio, sigue generando numerosas consultas vinculantes de las que son ejemplo las aquí comentadas: una referida a un préstamo concedido a dos prestamistas solidarios pero satisfecho en su totalidad por uno de ellos; y otra en que, además de preguntar sobre la posibilidad de deducir en una nueva vivienda adquirida en 2019, se cuestiona sobre la titularidad de la vivienda habitual anterior.

CONTENIDO

En la Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2019 (V3095-19), la consultante adquirió en 1998 el 100 % de la propiedad de la vivienda que, desde entonces, viene constituyendo su residencia habitual, si bien, por exigencias de la entidad financiera, en el préstamo hipotecario que la financia figuran como prestatarios solidarios la propia consultante y otra persona, su madre. No obstante, la totalidad de las cantidades satisfechas por dicho préstamo son efectuadas, exclusivamente, por la consultante y abonadas a través de una cuenta de la cual es su único titular. Y la consultante cuestiona sobre la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual al 100 %, en función de la totalidad de los pagos que efectúa vinculados con el préstamo hipotecario, dado que los realiza en calidad de único propietario de la vivienda.

La contestación a la consulta analiza la configuración de la deducción hasta el ejercicio 2012, inclusive, y el régimen transitorio instaurado desde 1 de enero de 2013, dada la adquisición de la vivienda en 1998.

Respecto del primer periodo, señala que el artículo 68.1.1º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, establece la configuración general de esta deducción disponiendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán deducirse un determinado porcentaje de «las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual» de los mismos.

La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y, en su caso, el coste neto de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios.

Cuando en la inversión se utilice financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses.

Conforme con tal regulación, el beneficio fiscal por inversiones destinadas a la adquisición de la vivienda habitual está ligado a la titularidad, aunque sea compartida, del pleno dominio del inmueble. Esta circunstancia concurre únicamente en la consultante, el cual adquiere el 100 % del pleno dominio de la vivienda. Al constituir ésta su residencia habitual, podrá practicar la deducción en función de los importes que satisfaga en el periodo impositivo por su adquisición. Referente a la parte adquirida mediante financiación ajena la deducción podrá practicarla a medida que vaya amortizando la cuantía adeudada.

Pero el financiar la adquisición de la vivienda, al menos en parte, mediante un préstamo en el que constan como prestatarios la consultante y otra persona, su madre, actuando los dos de forma solidaria, implica entender, desde un punto de vista jurídico, que el pago de las distintas cuotas de amortización, así como los gastos inherentes a su concesión y cancelación, son satisfechas por partes iguales entre los dos prestatarios, con independencia de la procedencia de los fondos destinados a tal fin, partiendo de la hipótesis de que la totalidad del principal del préstamo tiene como última finalidad y ha sido destinado a financiar la compra de la vivienda por parte del adquirente.

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Consultas vinculantes recientes sobre becas

Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 25 de noviembre de 2019 (V3230-19 y V3231-19); 27 de noviembre de 2019 (V3257-19) y 15 de julio de 2019 (V1819-19)

D17

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020



Bernardo Vidal Martí
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

RESUMEN

Las consultas referenciadas nos permiten recordar el tratamiento fiscal de las becas y ayudas de estudios, objeto de numerosos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos en respuesta a las cuestiones planteadas por los contribuyentes afectados. En ellas se aborda el tratamiento fiscal tanto de las becas de estudio como de las de investigación, incluida alguna ayuda pública calificada como beca por su pagador.

CONTENIDO

Con carácter introductorio recordaremos la legislación aplicable. En principio, las cantidades percibidas en concepto de beca son calificadas por la Ley 35/2006 del IRPF como rendimientos del trabajo, tal como dispone el apartado 2 de su artículo 17 que, en la relación de rendimientos a los que expresamente otorga esta consideración se encuentran, en su párrafo h) «las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.»

Esta remisión al artículo 7 de la Ley se debe a la existencia de supuestos en que, cumpliendo determinados requisitos, las cantidades percibidas van a quedar exentas del impuesto. Son los de la letra j) del citado precepto, que declara exentas:

«j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.»

El desarrollo reglamentario se efectúa en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto, que, bajo la rúbrica «Exención de becas al estudio y de formación de investigadores» dispone, en su redacción dada por el Real Decreto 1074/2017, que eleva los límites cuantitativos de la exención, desde 1/1/2018:

«1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.
- b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.
- c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

..//..



Los intereses de demora percibidos como consecuencia de una resolución de devolución de ingresos indebidos han de tributar como ganancia patrimonial

D18



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3503-19
20 de diciembre de 2019
Arts. 25, 33, 34 y 49 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

En 2012, la Comunidad Autónoma de Madrid dictó una liquidación por la que se le denegaba al consultante la aplicación de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que fue recurrida ante el Tribunal Económico Administrativo Central. En 2017 el referido Tribunal dictó resolución estimando en parte el recurso del consultante, ordenando a la Comunidad Autónoma la práctica de una nueva liquidación.

En dicho año, la Comunidad Autónoma dictó una nueva liquidación, iniciándose un procedimiento de devolución de ingresos indebidos a favor del consultante, notificándose al consultante en el ejercicio 2018 la resolución por la que se acordaba el pago de un determinado importe en concepto de devolución y de intereses de demora.

En el año 2019 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha dictado Sentencia por la que se estima el recurso interpuesto por la Comunidad, anulando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

CUESTIÓN PLANTEADA

Teniendo en cuenta que la anulación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central supondrá el reintegro por el consultante del importe satisfecho por la Comunidad en concepto de devolución de ingresos indebidos e intereses de demora, se consulta la tributación en el IRPF de la percepción inicial por el consultante de los intereses de demora y la posterior devolución de éstos.

CONTESTACION

La devolución de ingresos indebidos efectuada a favor del consultante por la Comunidad Autónoma como consecuencia de la rectificación por parte de dicha Comunidad de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones satisfecho en su día por el consultante, y el posterior reintegro por el consultante del importe de dicha devolución, al anularse la rectificación en la cuota realizada por la Comunidad Autónoma, no tienen incidencia en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Únicamente podrían tener incidencia si se hubiera considerado una cuota incorrecta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a efectos del cálculo de determinados gastos o valores de adquisición que hubieran intervenido en la determinación de rendimientos o ganancias y pérdidas patrimoniales declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En lo que respecta al interés de demora, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 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), proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por su parte, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido precisamente a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, lo que nos lleva al ámbito de las ganancias patrimoniales.

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

Partiendo de ese concepto y de lo dispuesto en el artículo 25 de la misma ley, los intereses de demora percibidos como consecuencia de una resolución de devolución de ingresos indebidos han de tributar como ganancia patrimonial, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente —no calificable como rendimientos— que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley del Impuesto. Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la misma ley, donde se determina que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso".

..//..

Alquilar las habitaciones de una vivienda por periodos superiores a un año. Reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF

D19



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3421-19
13 de diciembre de 2019
Arts. 33, 35 y DT9 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante se plantea la posibilidad de alquilar las habitaciones de una vivienda por periodos superiores a un año.

CUESTIÓN PLANTEADA

Requisitos temporales y subjetivos que deben concurrir en los contratos de arrendamiento para la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la Ley 35/2006.

CONTESTACION

El artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, en su redacción vigente a partir de 1 de enero de 2015, dispone lo siguiente:

“(…)

2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

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

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

En este sentido, respecto a la reducción del 60 por ciento establecido en el apartado 2 de dicho precepto, debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del día 25) cuando el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

Por su parte, el artículo 3 de la misma ley dispone que “se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior”. Añadiendo además que “en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra”.

En relación con los arrendamientos por temporada, este Centro viene manteniendo como criterio interpretativo (consultas nº V1754-09, V1523-10 y V3109-15) que a los mismos no les resulta aplicable la reducción del 60 por ciento.

Ahora bien, en el caso planteado en consulta vinculante nº V1236-18 de fecha 11 de mayo de 2018, en relación a una vivienda alquilada a un estudiante por un período superior a un año que va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese tiempo, este Centro ha determinado que “el alquiler de la vivienda se configura (según se indica en el escrito de consulta) como arrendamiento que va más allá de la mera temporada –se va a alquilar por un período superior a un año, y se deduce que tiene como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario, ya que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese período–, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, pues nos encontraríamos a estos efectos ante un arrendamiento de vivienda”.

Por el contrario, en consulta vinculante nº V3019-17 de fecha 20 de noviembre de 2017, ante la cuestión planteada sobre si puede aplicar la reducción del rendimiento neto prevista en la LIRPF, el propietario de una vivienda que ha alquilado a estudiantes, por habitaciones y por el tiempo que ellos necesitan para el curso universitario, este Centro ha establecido que “dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por el tiempo que necesitan para el curso universitario, no resultará aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.”

En consecuencia, en ningún caso resultará aplicable la reducción señalada cuando el arrendamiento del inmueble se celebre por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra. Sin embargo, si se trata de un contrato de arrendamiento de bien inmueble destinado a vivienda en los términos anteriormente señalados, sea cual sea la condición el arrendatario (trabajador, estudiante, etc.), será de aplicación la reducción del rendimiento neto contemplada en el apartado 2 del artículo 23 de la misma Ley. Para su aplicación, en primer lugar, habrá que determinar la parte de la vivienda arrendada a fin de obtener la parte del rendimiento neto sobre la cual podrá practicarse la reducción.



Diversas cuestiones fiscales sobre el régimen de "residente no habitual" portugués.

D20



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3533-19
23 de diciembre de 2019
Art. 9 L.I.R.P.F. (L35/2006)
Arts. 4, 18 y 21 Convenio doble imposición Hispano Portugués
Art. 13 T.R.L.I.R.N.R. (RDLeg. 5/2004)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Pensionista residente en España tiene previsto trasladarse a Portugal con su familia y acogerse al régimen de "Residente no habitual " existente en ese país.

Va a rescatar el plan de pensiones del que dispone.

Tiene previsto volver a residir en España con posterioridad al rescate del Plan de pensiones.

CUESTIÓN PLANTEADA

¿Podría acogerse a las ventajas fiscales del régimen de "residente no habitual " en Portugal?

¿Tributaría en España el cobro del plan de pensiones si es "residente no habitual" en Portugal?

Si regresara a España con posterioridad. ¿debería tributar por ese cobro?

CONTESTACION

De la información y documentación aportadas por la consultante se deduce que el contrato de seguro colectivo instrumenta compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Se trata de un seguro de naturaleza temporal renovable.

De acuerdo con lo anterior, el tratamiento fiscal aplicable sería el previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

"a) Las siguientes prestaciones:

(...)

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador".

Por su parte, el artículo 11.2 de la LIRPF dispone:

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

Por tanto, la prestación de invalidez del contrato de seguro que instrumenta compromisos por pensiones está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, y deberá integrarse en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del padre de la consultante en los términos señalados.

En cuanto a la imputación temporal, la LIRPF en su artículo 14 recoge una regla general y unas reglas especiales:

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:



Tipo de retención aplicable a jugadores de fútbol mediante contratos de trabajo temporal de duración determinada por la temporada de fútbol oficial

D21



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3484-19
20 de diciembre de 2019
Art. 17 L.I.R.P.F. (L35/2006)
Arts. 80, 81, 82 y 86 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El Club Deportivo consultante tiene contratados a jugadores de fútbol mediante contratos de trabajo temporal de duración determinada por la temporada de fútbol oficial, que comprende entre el 20 de julio y el 15 de mayo. Dichos contratos son a tiempo parcial de 15 horas semanales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tipo de retención aplicable por el Club a los referidos jugadores.

CONTESTACION

El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE del día 27) recoge en su artículo 1 su ámbito de aplicación, estableciendo en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"1. El presente Real Decreto regula la relación especial de trabajo de los deportistas profesionales, a la que se refiere el artículo segundo, número uno, apartado d), del Estatuto de los Trabajadores.

2. Son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva".

Conforme con lo anterior, y en cuanto la relación contractual que se establezca entre la entidad consultante y los deportistas se corresponda con el ámbito de la relación laboral de carácter especial, por lo que se refiere a la determinación de la retención aplicable a los rendimientos que la entidad satisfaga a los deportistas se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17.2.j) 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 califica como rendimientos del trabajo "las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial".

Esta calificación como rendimientos del trabajo nos conduce al artículo 80.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se establece lo siguiente:

"La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2.º (...)".

Por tanto, el tipo de retención aplicable en el supuesto consultado se determinará según lo dispuesto en el artículo 80.1,1º, lo que comporta la determinación del importe de la retención conforme con el procedimiento general regulado en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta —en cuanto se trate de la relación laboral especial de deportistas profesionales— el tipo mínimo de retención del 15 por ciento que se establece en el apartado 2 del artículo 86, a saber:

"El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. (...)".

Lo anteriormente expuesto se corresponde en general con los rendimientos que se satisfagan a aquellos deportistas incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985. De existir deportistas que quedaran fuera del ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales —por considerar aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 1 del citado real decreto (transcrito al inicio de esta contestación)—, y desde la consideración de rendimientos del trabajo que procedería otorgar a los rendimientos que les satisficiera la consultante —conforme con la definición que de estos rendimientos recoge el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto—, la determinación del importe de la retención se realizaría también con el procedimiento general regulado en el artículo 82, no resultando aplicable el tipo mínimo del 15 por ciento de los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales especiales de carácter dependiente y siendo operativo, en su caso, el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener (artículo 81 del Reglamento del Impuesto) y el tipo mínimo del 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año (artículo 86.2 del mismo reglamento).

IVA extranjero del cual no se procede a pedir su devolución. Consideración como gasto fiscalmente deducible

D22



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3417-19
13 de diciembre de 2019
Art. 15 L.I.S. (L27/2014)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La sociedad consultante plantea un supuesto en el que contabiliza en 2016 una factura recibida de un proveedor francés con el correspondiente IVA francés, ya que el mismo no está dado de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios de su país. Dicha factura se contabiliza desglosando el correspondiente IVA con la intención de solicitar la devolución mediante el modelo 360.

No obstante, una vez transcurrido el plazo de presentación de dicha solicitud de devolución, que acaba el 30/09/2017, no se procede a la presentación de la misma.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la sociedad podría considerar ese IVA caducado por no haber solicitado la devolución en el país de origen de la factura, como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017

CONTESTACION

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por otra parte, el artículo 11 de la LIS señala lo siguiente:

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

2. (...).

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...).”

Por último, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

(...).”

Por tanto, todo gasto contable será deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

De los datos que constan en el escrito de consulta se desprende que el IVA soportado en Francia por la entidad consultante, si bien fue en origen un importe susceptible de ser recuperado, respecto del cual la entidad pudo haber solicitado su devolución mediante el procedimiento legalmente previsto, va a motivar en el período 2017 el registro contable de un gasto por no haber solicitado tal devolución, sin que dicho gasto pueda tener la consideración de fiscalmente deducible por incurrir en el supuesto contemplado en la letra e) del artículo 15 de la LIS.

IS. Aplicación de la Disposición Adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Mantenimiento o incremento de plantilla media

D23

Gaceta Fiscal, marzo 2020



Tribunal Supremo
16 de enero de 2020
DA 12ª T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

RESUMEN

La aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo) requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-X, S.L. (en adelante "la entidad" o "la parte") en sus declaraciones-autoliquidaciones del I. s/ Soc. de los ejercicios concernidos aplicó el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

SEGUNDO.-Tras haber seguido con ella unas actuaciones de inspección de carácter parcial atinentes a su tributación por el I. s/ Soc. de los ejercicios 2009 y 2010, la Inspección Regional de Madrid dictó el 14/10/2014 un acto liquidación provisional con el que practicó a la entidad una única regularización consistente en considerar improcedente que en esos dos ejercicios hubiera aplicado el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, toda vez que las plantillas medias en los mismos: 14,56 trabajadores en 2009 y 14,50 trabajadores en 2010, habían sido inferiores a la plantilla media de 2008 de 14,58 trabajadores. Acto de liquidación con una deuda de 27.097,04 euros (comprendiva de 22.735,63 euros de cuotas y 4.361,41 euros de intereses de demora), que notificó -vía NEO- a la entidad el 15/10/2014.

TERCERO.-Frente a tal acto de liquidación, la entidad interpuso el 11/11/2014 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que le dio el nº. 28/27350/2014. La entidad defendía que desde una interpretación de la norma armónica, conjunta y conexa con el ordenamiento en que se insertaba junto a la interpretación teleológica que debía tener presente que el objetivo del beneficio fiscal es el mantenimiento del empleo, la empresa había cumplido el requisito exigido por la norma, sin que el simple dato matemático o aritmético aisladamente considerado pudiera tener virtualidad.

CUARTO.-Tras tramitar el preceptivo procedimiento sancionador, al considerar "culpables" las conductas que la entidad había llevado a cabo en su día y que habían tenido que ser objeto de regularización, y mediante un acuerdo de 14/10/2014 la Inspección Regional de Madrid le impuso dos sanciones de un total de 11.367,82 euros por haber dejado de ingresar -art. 191.1 de la Ley 58/2003- las cuotas regularizadas y liquidadas con el acto de liquidación del Antecedente de Hecho segundo anterior. Acuerdo sancionador que notificó a la entidad el siguiente 15/10/2014.

QUINTO.-Frente a tal acuerdo sancionador, la entidad interpuso el 11/11/2014 otra reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que le dio el nº. 28/27366/2014.

SEXTO.-Tras acumular esas reclamaciones de los Antecedentes de Hecho tercero y quinto anteriores, y mediante una Resolución de 26/02/2018, que notificó al interesado el 20/03/2018, el T.E.A.R. de Madrid acordó estimarlas anulando los actos impugnados, atendiendo a:

< QUINTO.- De acuerdo con los datos que constan en los informes de la Tesorería General de la Seguridad Social completados por la documentación aportadas por la reclamante, existe una diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2009 de 0,02 décimas que según el informe de vida laboral de los trabajadores, se traducen en 14 días de trabajo, que la diferencia en un y otro ejercicio de los periodos transcurridos entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen. De igual forma, la diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2010 es de 0,08 décimas que se traducen en 33 días de trabajo, periodo transcurrido en 2008 entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen.

Analizados estos datos, en opinión de este Tribunal, las diferencias que justifican la regularización no responden a una reducción nominal de los trabajadores contratados o a una reducción de la jornada de trabajo, sino que es el resultado de los días de desfase entre las bajas voluntarias de unos trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen.

En consecuencia, puede afirmarse que la empresa ha mantenido durante los años 2008, 2009 y 2010 el número de trabajadores contratados, es decir, se ha conservado la misma plantilla de trabajadores sin variar la jornada de trabajo y sin que del menor número de días trabajados pueda inferirse una intención del contribuyente de reducir la plantilla. Por lo tanto, en este caso, se alcanza el fin buscado por el legislador en la configuración del beneficio fiscal como instrumento de política económica: el mantenimiento y creación de empleo.

..//..



Consulta DGT V3513-19
20 de diciembre de 2019
Arts. 4, 5, 20.Uno.18º, 79, 164 L.I.V.A. (L37/1992)
RD1624/1992

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Empresa dedicada al asesoramiento legal en nuevas tecnologías.

CUESTIÓN PLANTEADA

Incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que los servicios sean facturados mediante criptomonedas como el bitcoin o el ethereum.

En caso de que sea un profesional, persona física, quien facture a la sociedad, ¿debe reflejarse en la factura la correspondiente retención de IRPF en euros o en la respectiva criptomoneda?

CONTESTACION

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

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

De conformidad con lo establecido en el apartado tres de dicho precepto, la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

El artículo 5.Uno de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, que a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...)."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Desacuerdo con la descripción que realiza en su escrito de consulta, el consultante parece tener la consideración de empresario o profesional respecto de las actividades descritas, ya que procede a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

..//..

Tributación en el IVA de la transmisión de una licencia de auto-taxi siete años después de la jubilación

D25



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Consulta DGT V3460-19
18 de diciembre de 2019
Arts. 4, 5 y 7-1º L.I.V.A. (L37/1992)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante persona física va a transmitir una licencia de auto-taxi siete años después de su jubilación.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION

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

El artículo 4, apartado dos, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

"Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...).

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

Por su parte, la letra a) del apartado uno del artículo 5 de la misma Ley establece que "a los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

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

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En relación con la cuestión de si la consultante mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad a la presentación ante la Administración tributaria de la declaración de cese en la actividad, de manera que la transmisión de la licencia de auto-taxi que tuvo afecta a la actividad quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre la misma se ha pronunciado expresamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Finalmente, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

..//..

D26

La consultante es una empresa de mensajería y transporte que envía a otros países de la Unión Europea, por encargo de una bodega española, bebidas alcohólicas. Dichas bebidas son adquiridas por turistas comunitarios previamente a su envío y de forma personal en la bodega española, pagando los correspondientes impuestos españoles

La consultante desea conocer al amparo de qué procedimiento se deben enviar las bebidas a otros países de la UE, qué documentos deben amparar la circulación de los productos y quién es el responsable de las obligaciones derivadas del procedimiento

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3308-19
02/12/2019

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior

Directiva 2008/118/CE, art.36 Ley 38/1992, arts. 4.13, 4.28, 4.33, 8.8, 10.1.e) y 16.3 RD 1165/1995, arts. 10, 24, y 68

CONTENIDO

La consultante, empresa de mensajería y transporte, indica que realiza envíos a países de la Unión Europea, por encargo de una bodega española, de bebidas alcohólicas que previamente han sido adquiridas, pagando los correspondientes impuestos españoles, por los destinatarios finales (turistas particulares) en dicha bodega.

Debe precisarse, sin embargo, que en el texto de la consulta no se indica de forma expresa ni la ubicación de la bodega desde la que se envía la mercancía a otros países de la Unión Europea ni se concreta de forma específica dichos países comunitarios donde residen los destinatarios finales adquirentes de los productos. No obstante, se considerará que la bodega se encuentra sita en Península o Baleares y que los países de la Unión Europea a los que van destinados los productos forman parte del ámbito territorial de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

El apartado 3 del artículo 16 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) dispone lo siguiente:

“3. Con independencia de los supuestos contemplados en el apartado 1 anterior, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

- a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales.
- b) En régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado.
- c) En régimen suspensivo desde un establecimiento del que es titular un depositario autorizado a todo lugar de salida del territorio de la Comunidad tal como está definido en el apartado 7 del artículo 4 de esta Ley.
- d) En régimen suspensivo desde el establecimiento de un depositario autorizado establecido en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario, a los destinos a los que se refiere el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.
- e) En régimen suspensivo desde el lugar de importación, expedidos por un expedidor registrado, a un lugar en el que se haya autorizado la recepción de productos en esté régimen.
- f) En régimen suspensivo, desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.
- g) Fuera de régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.
- h) Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.

El artículo 4.13 de la LIE define el sistema de envíos garantizados de la siguiente forma:

..//..

La consultante vendió su vivienda habitual en marzo del 2018 obteniendo una ganancia patrimonial. En septiembre de 2018 adquiere su nueva vivienda habitual por importe de 360.000 euros, solicitando un préstamo por importe de 215.000 euros

D27

Plazo de amortización del préstamo para que resulte de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3311-19
03/12/2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Ley 35/2006, art. 38 RIRPF, RD 439/2007, arts. 41 y 41bis

CONTENIDO

La exención por reinversión en vivienda habitual viene regulada en el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre). y, en su desarrollo, en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF. Este último precepto establece lo siguiente:

"1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

(...).

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

(...).

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento".

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere. La vivienda habitual del contribuyente se define en el apartado 1 del artículo 41 bis del RIRPF, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión, como "la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

..//..

La madre de la consultante con discapacidad, vive en casa de esta última durante más de la mitad del período impositivo

Si su madre tiene que imputarse rentas inmobiliarias por su vivienda de la que es propietaria

D28

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3315-19

03/12/2019

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Ley 35/2006. Art. 85

CONTENIDO

El artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF–, regula la imputación de rentas inmobiliarias, disponiendo en lo siguiente:

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

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

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

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

(...).”

La vivienda habitual se configura, conforme criterio manifestado reiteradamente por este Centro Directivo, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada por parte del contribuyente, lo cual requiere su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. No obstante, en aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada período impositivo; puesto que un contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento.

Dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá ser concretada a partir de circunstancias previstas normativamente. Si el contribuyente entiende que una determinada edificación tiene la consideración de vivienda habitual, para hacer valer su interés deberá poder acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquier medio de prueba válida en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre); correspondiendo su valoración a los órganos de gestión de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a su requerimiento.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o trasladar el domicilio fiscal a lugar determinado.

De acuerdo con lo expuesto, la madre consultante tendrá que imputar renta inmobiliaria por la vivienda de la que es propietaria, –se presume que no está afecta a una actividad económica–, por no constituir su vivienda habitual ni ser generadora de rendimientos del capital.

El consultante, en situación de desempleo desde el año 2015 como consecuencia de un expediente de regulación de empleo, es titular de dos planes de pensiones. En enero de 2019 solicitó el rescate en forma de capital de las cantidades correspondientes a las aportaciones efectuadas antes del año 2007

D29

Momento en el que se entiende producida la contingencia a los efectos de aplicar la reducción del 40 por 100

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3321-19

04/12/2019

SG de Operaciones Financieras

Ley 35/2006 art. 17-2-a-3, DT 12, RD 304/2004 arts. 8, 9-1, RDLG 1/2002 arts. 8-6, 8-8, RDLG 3/2004 art. 17-2-b

CONTENIDO

En primer lugar, cabe hacer referencia a la regulación en el ámbito financiero de la contingencia de jubilación en los planes de pensiones y de la posibilidad de anticipar la prestación, así como a la regulación del supuesto excepcional de liquidez por situación de desempleo de larga duración.

Así, el apartado 6 del artículo 8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, establece:

“6. Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación: para la determinación de esta contingencia se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de que cumpla los 65 años de edad, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los sesenta años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo en los casos contemplados en los artículos 49.1.g), 51, 52 y 57.bis del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Reglamentariamente podrán establecerse condiciones para el mantenimiento o reanudación de las aportaciones a planes de pensiones en este supuesto.

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación o el cobro anticipado de la prestación correspondiente a jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. El mismo régimen se aplicará cuando no sea posible el acceso a la jubilación, a las aportaciones que se realicen a partir de que se cumplan los 65 años de edad. Reglamentariamente podrán establecerse las condiciones bajo las cuales podrán reanudarse las aportaciones para jubilación con motivo del alta posterior en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio o reanudación de actividad.

Lo dispuesto en la letra a) se entenderá sin perjuicio de las aportaciones a favor de beneficiarios que realicen los promotores de los planes de pensiones del sistema de empleo al amparo de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de esta Ley.

(...)”.

A su vez, el artículo 8 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, regula la anticipación de la prestación correspondiente a jubilación y dispone lo siguiente:

“1. Si las especificaciones del plan de pensiones lo prevén, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a jubilación a partir de los 60 años de edad.

A tal efecto, será preciso que concurran en el partícipe las siguientes circunstancias:

a) Que haya cesado en toda actividad determinante del alta en la Seguridad Social, sin perjuicio de que, en su caso, continúe asimilado al alta en algún régimen de la Seguridad Social.

b) Que en el momento de solicitar la disposición anticipada no reúna todavía los requisitos para la obtención de la prestación de jubilación en el régimen de la Seguridad Social correspondiente.

..//..

Madre de un hijo que cumple los 3 años de edad en enero de 2018 y por el que ha satisfecho gastos de custodia a un centro de educación infantil durante dicho año

Si tiene derecho al incremento de la deducción por maternidad previsto artículo 81.2 de la LIRPF

D30

Mº Hacienda, página web Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3334-19

04/12/2019

**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
LIRPF, Ley 35/2006. Artículo 81**

CONTENIDO

La deducción por maternidad se encuentra regulada en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF que ha sido recientemente modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde 1 de enero de 2018, que establece que:

“1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en dicho apartado y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

A efectos del cálculo de estos límites se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

(...)”.

..//..



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

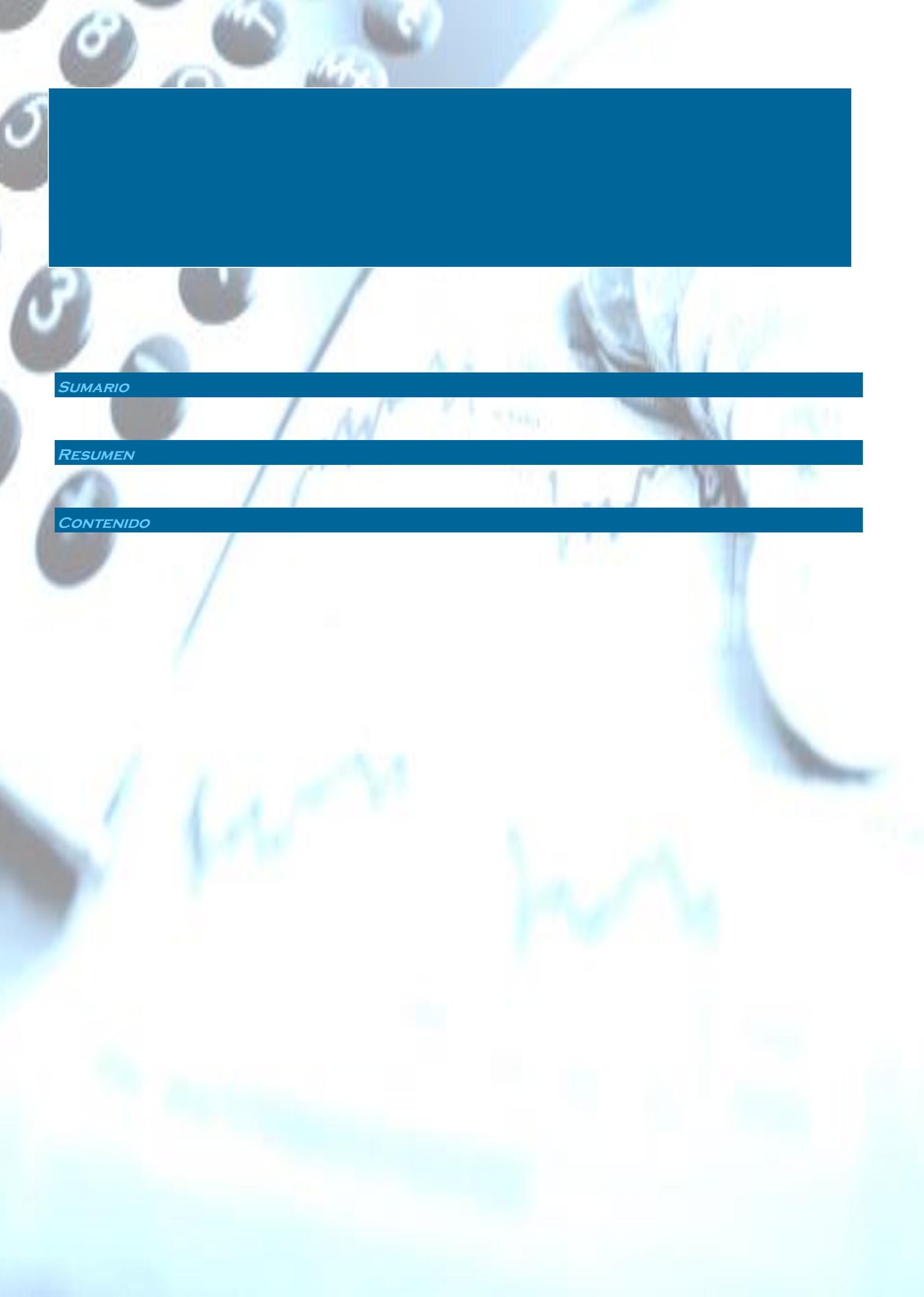
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

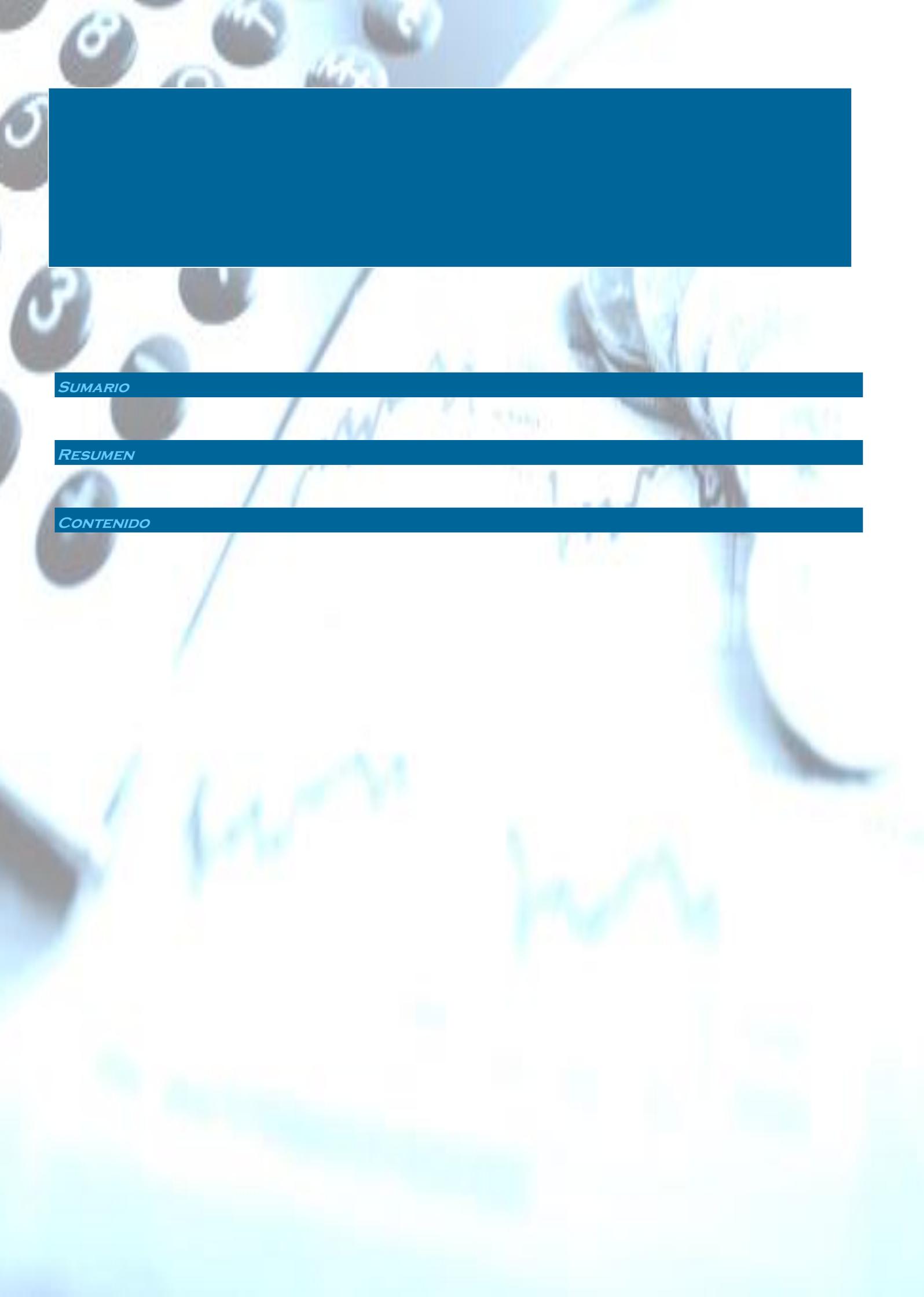
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

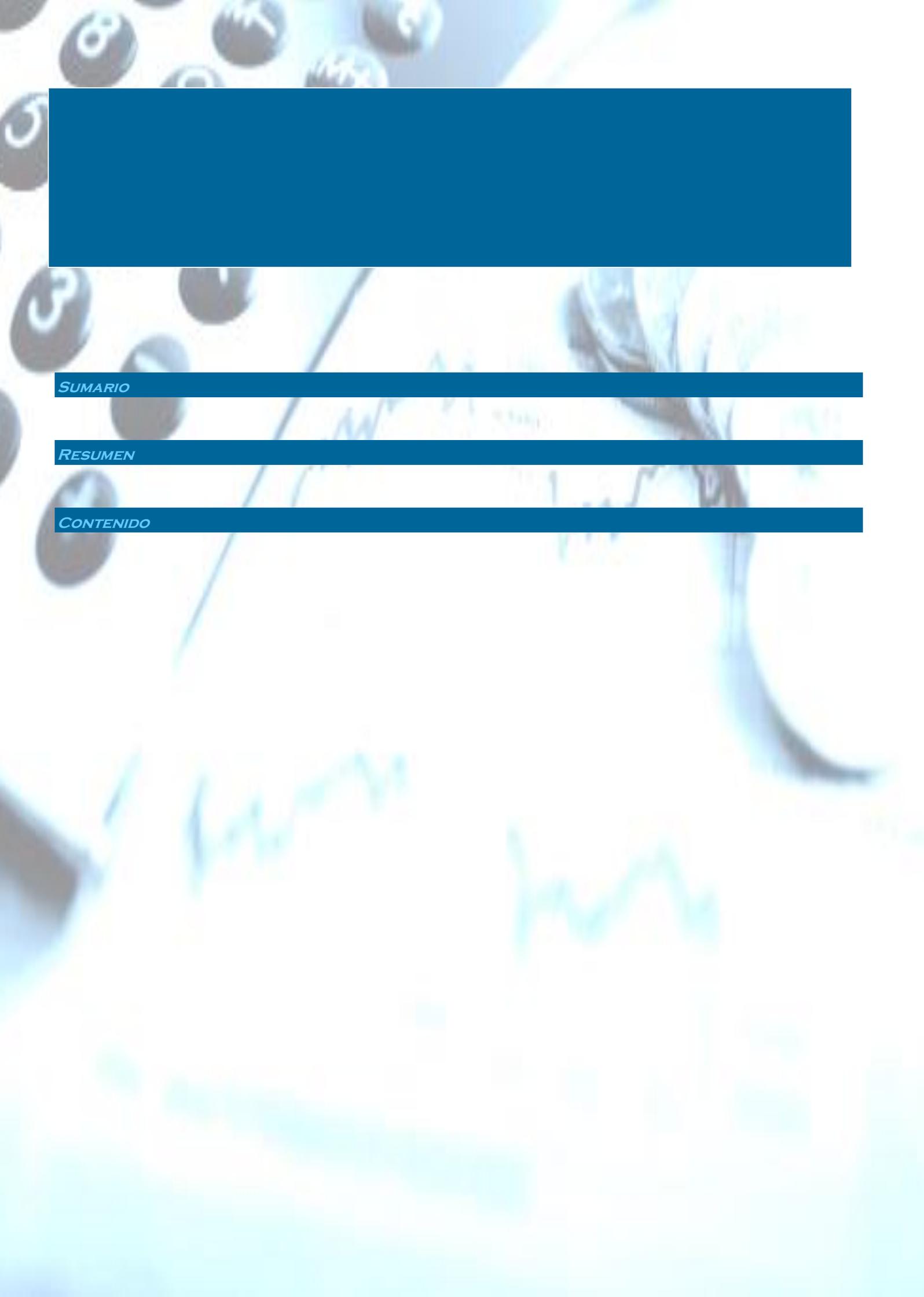
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

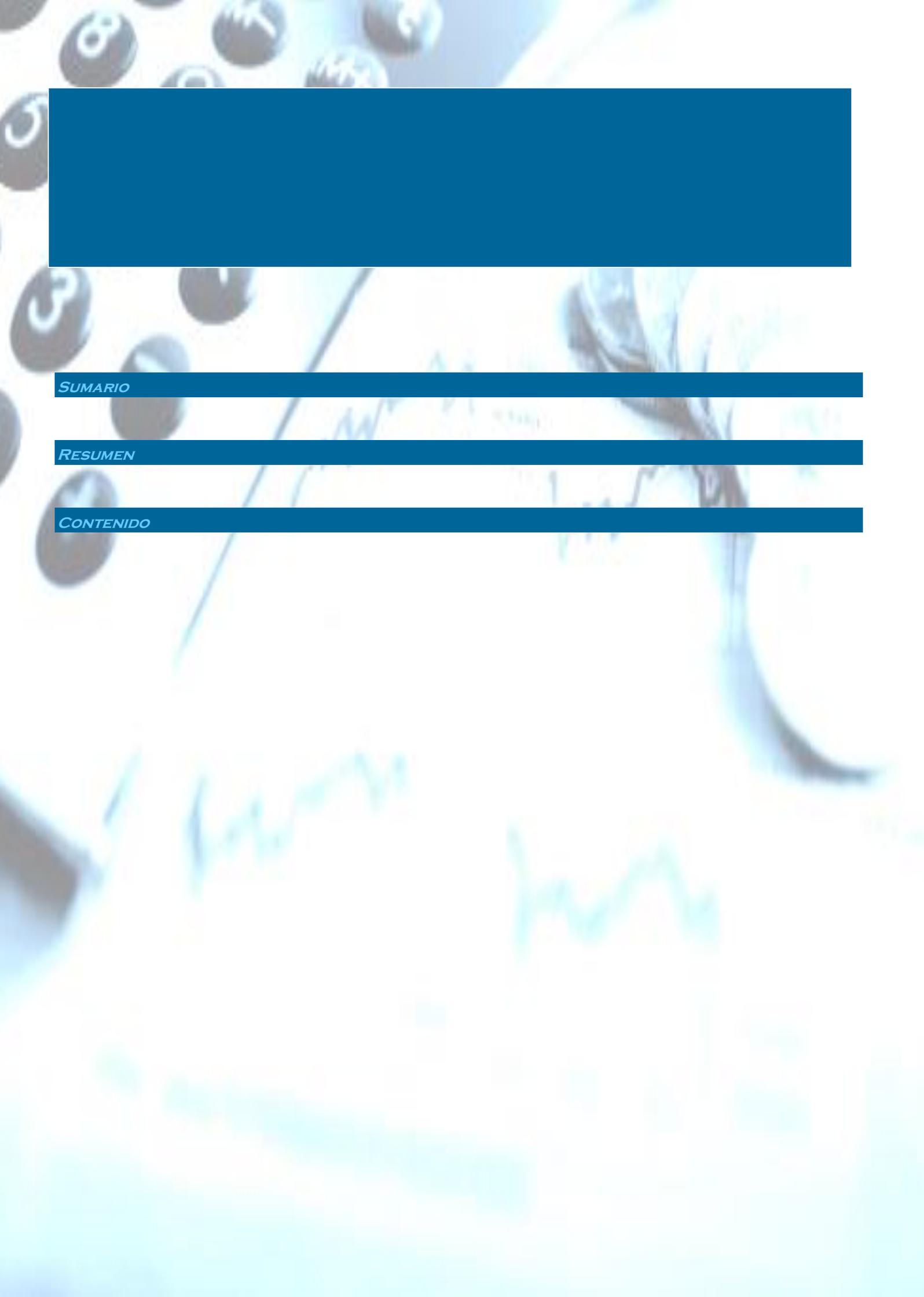
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

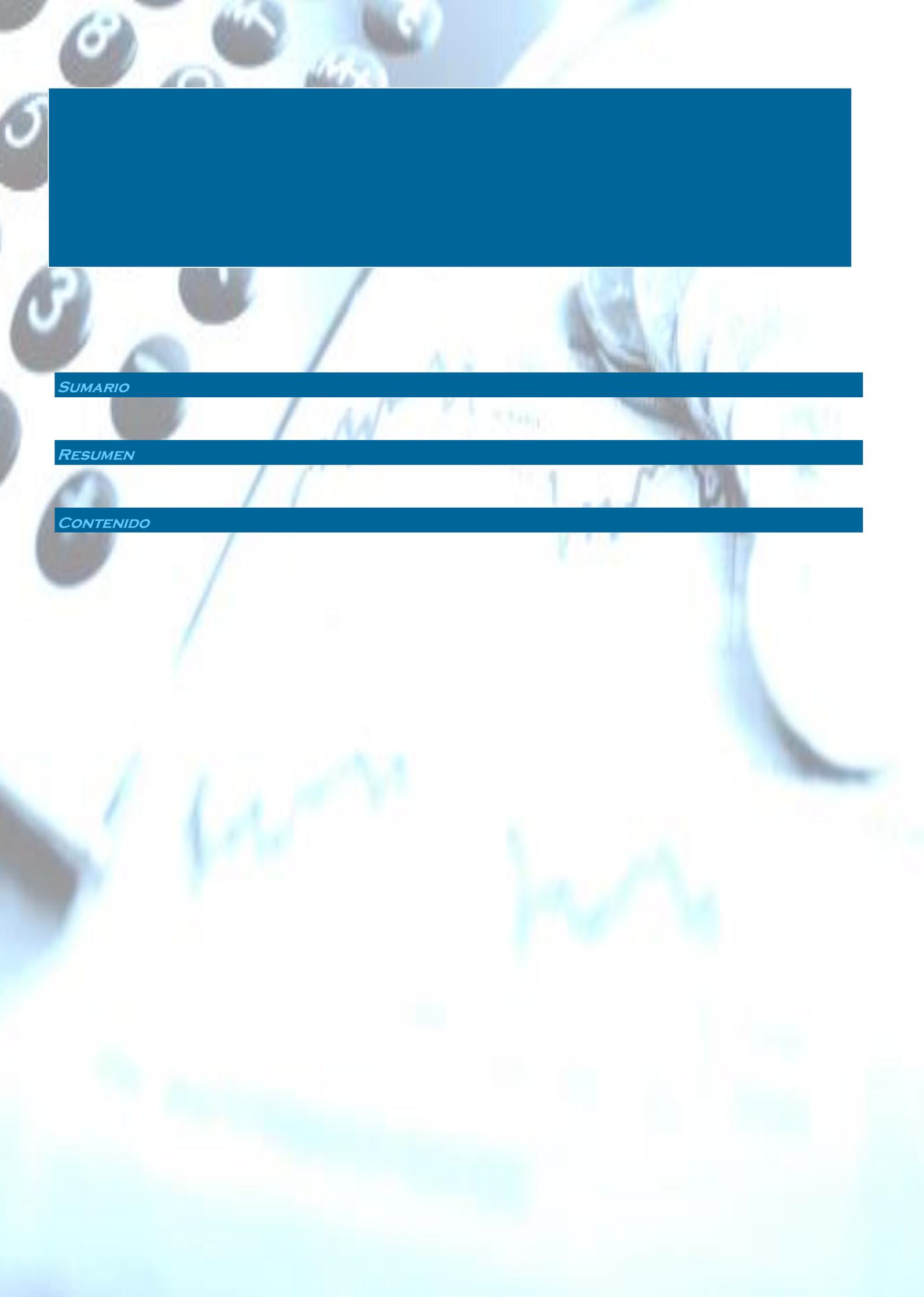
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

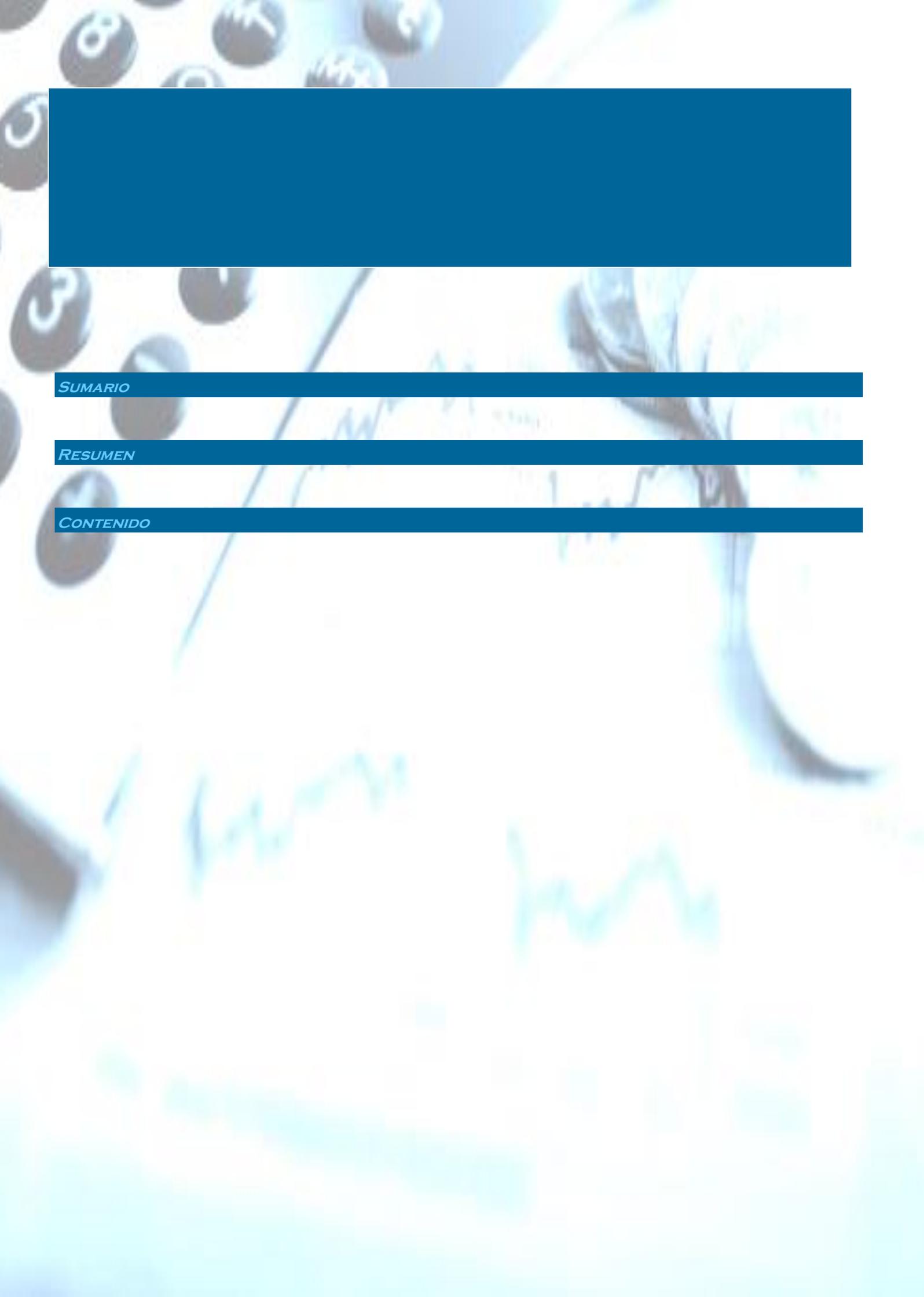
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

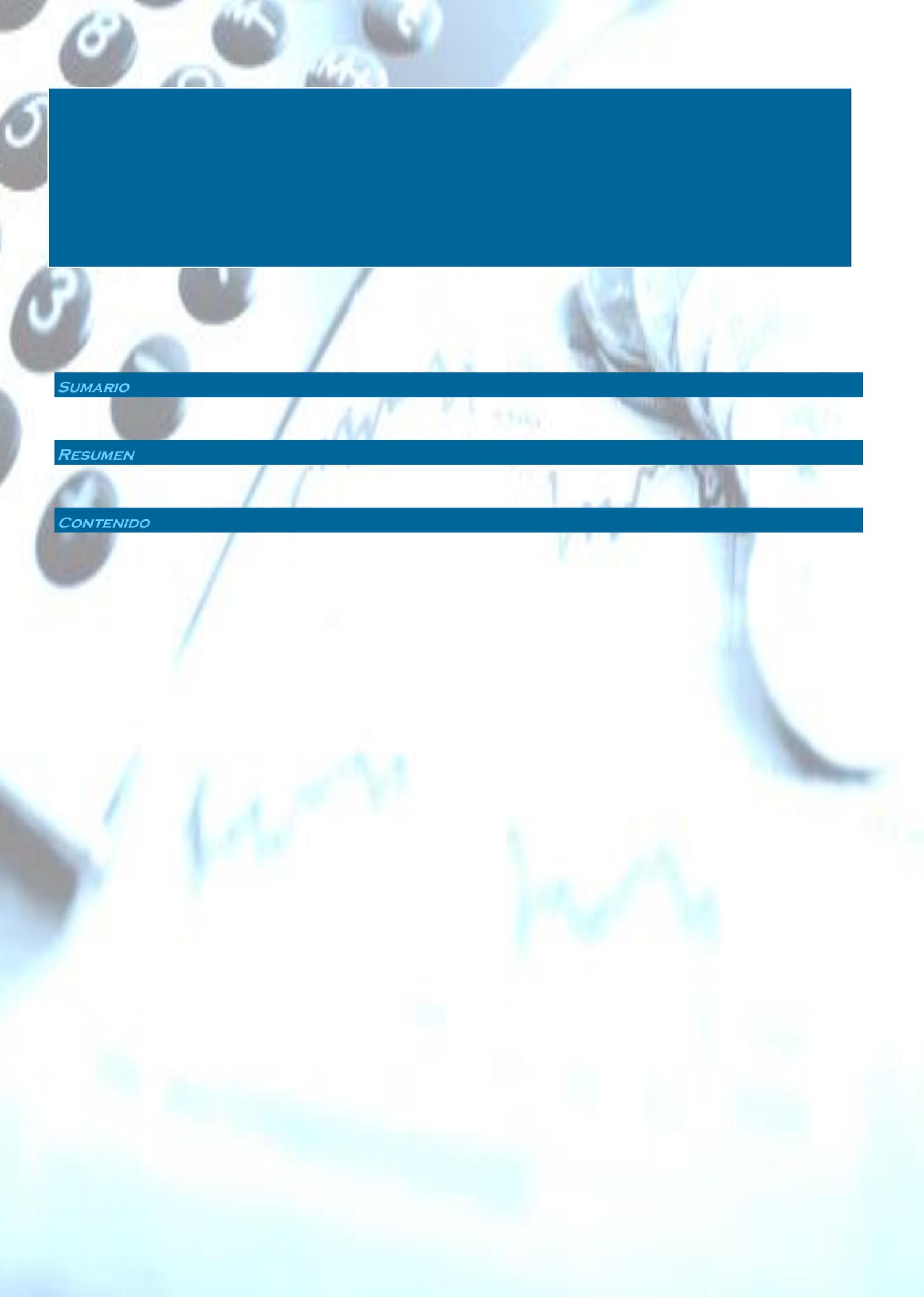
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

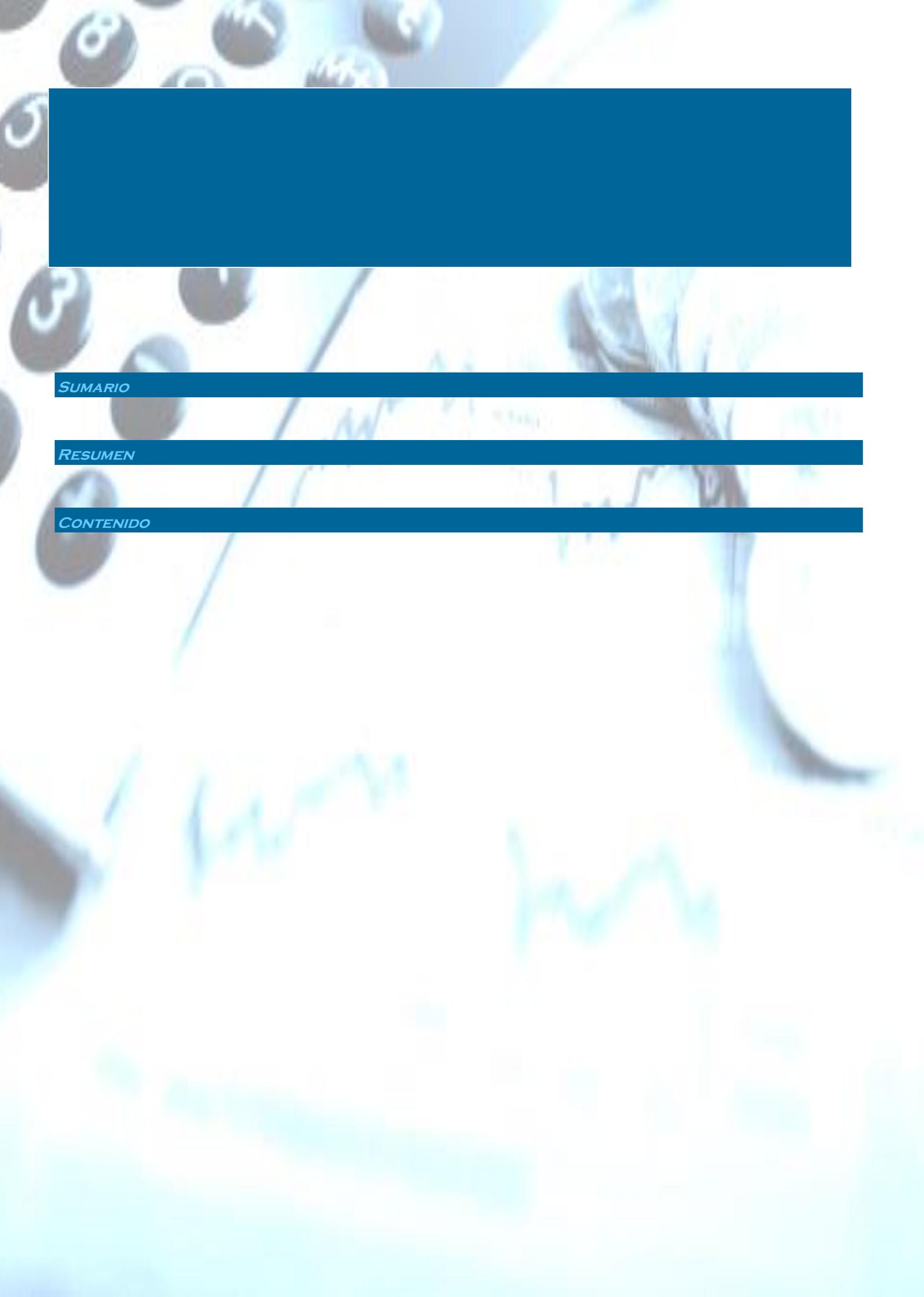
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

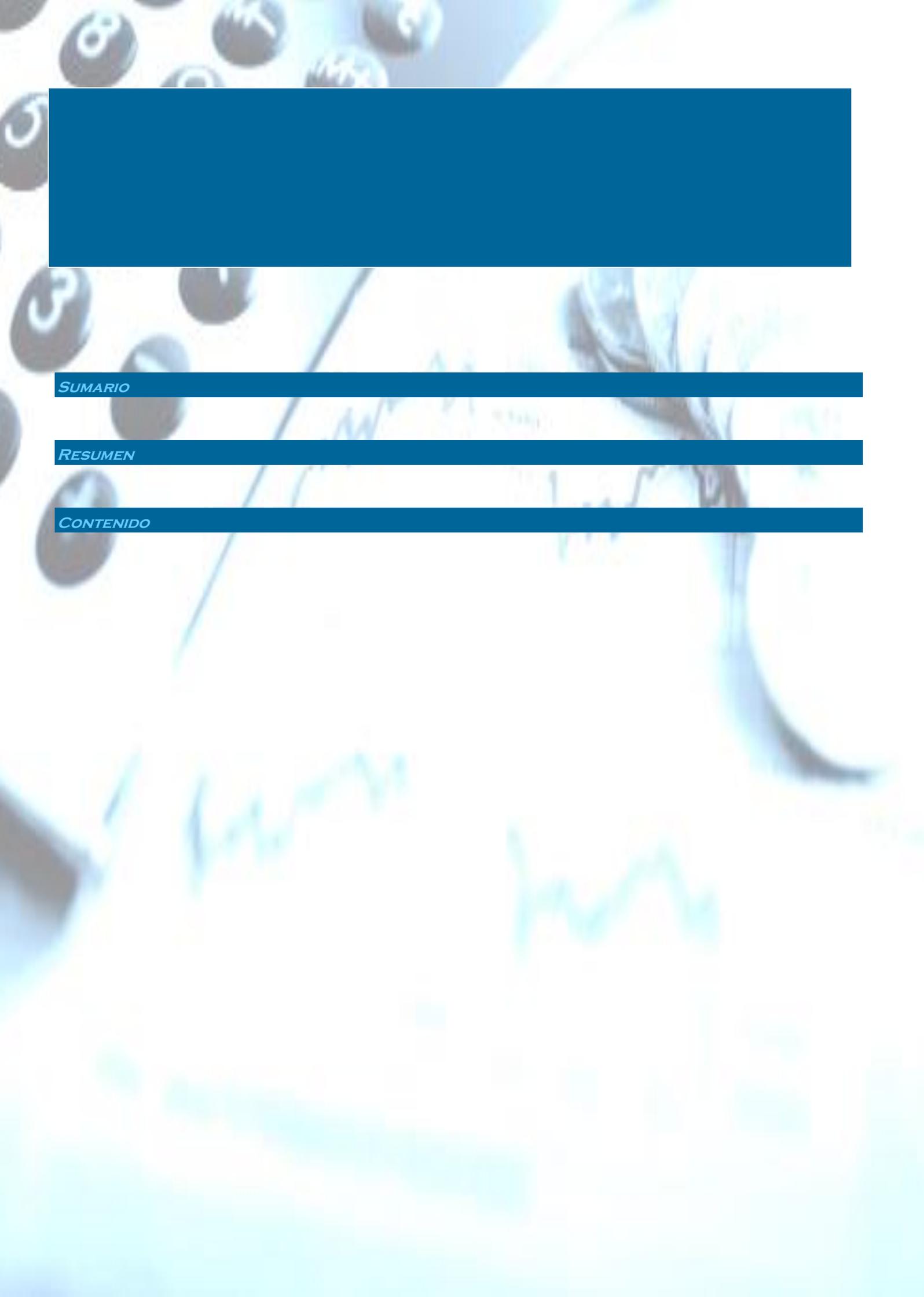
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

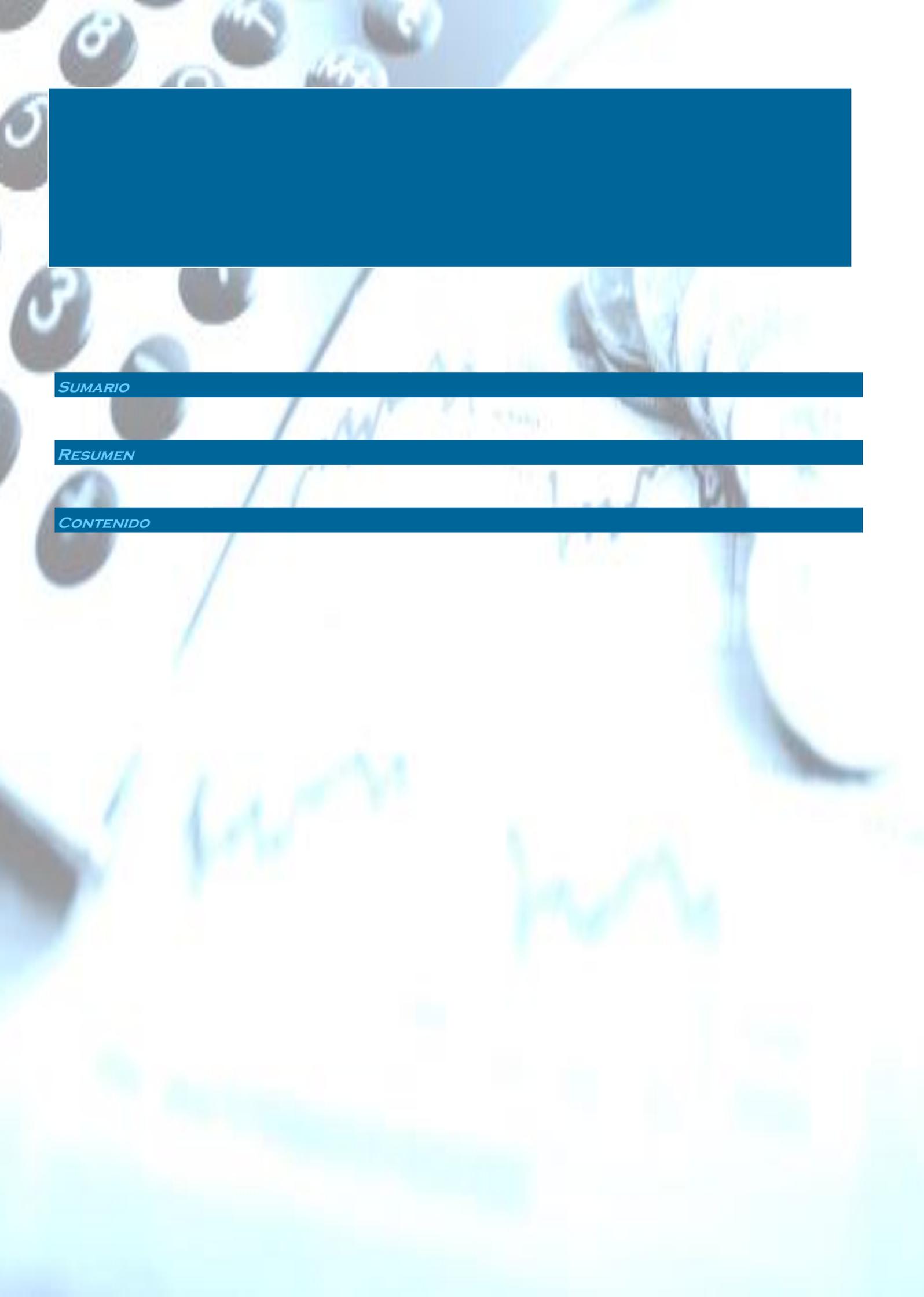
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

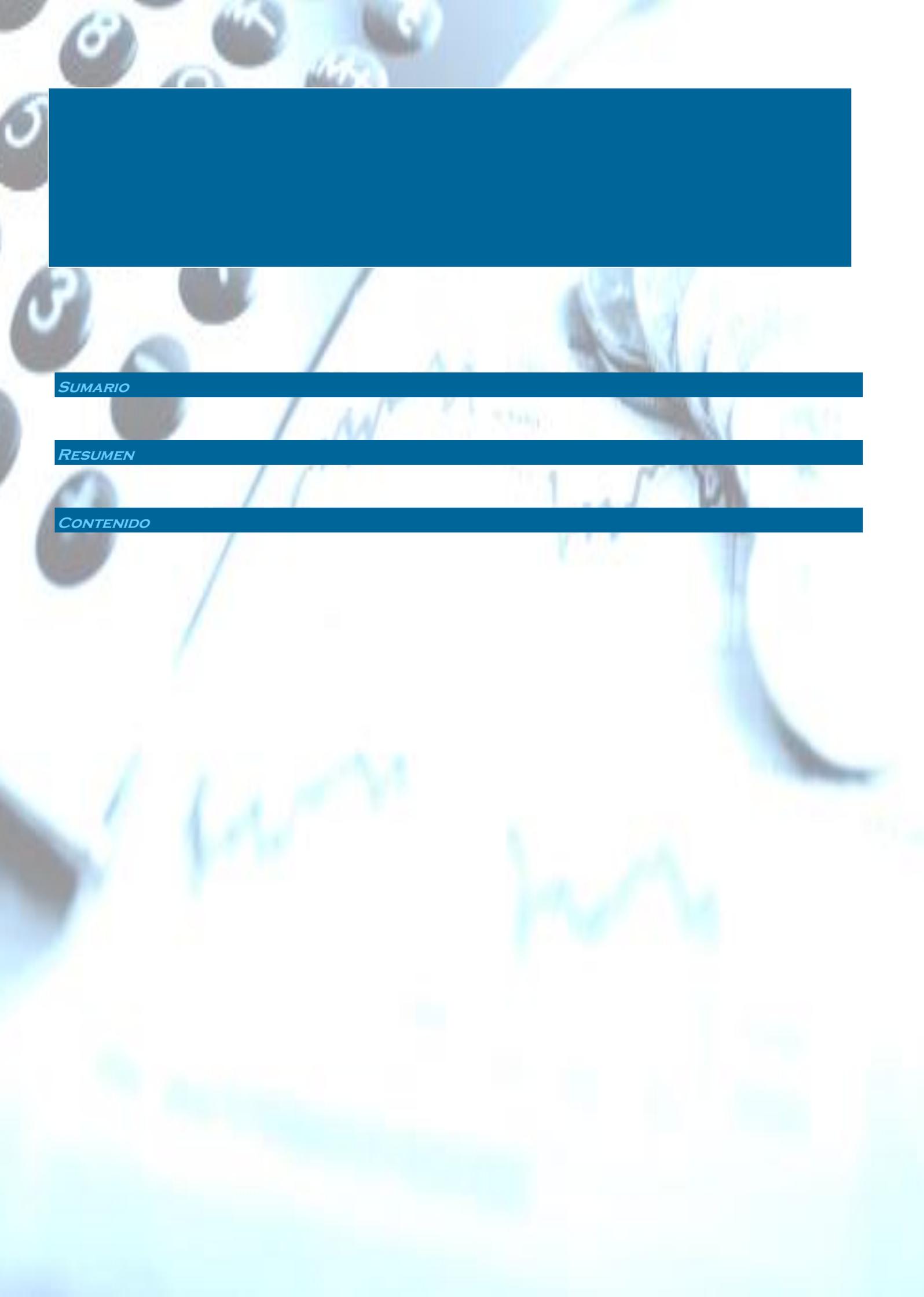
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

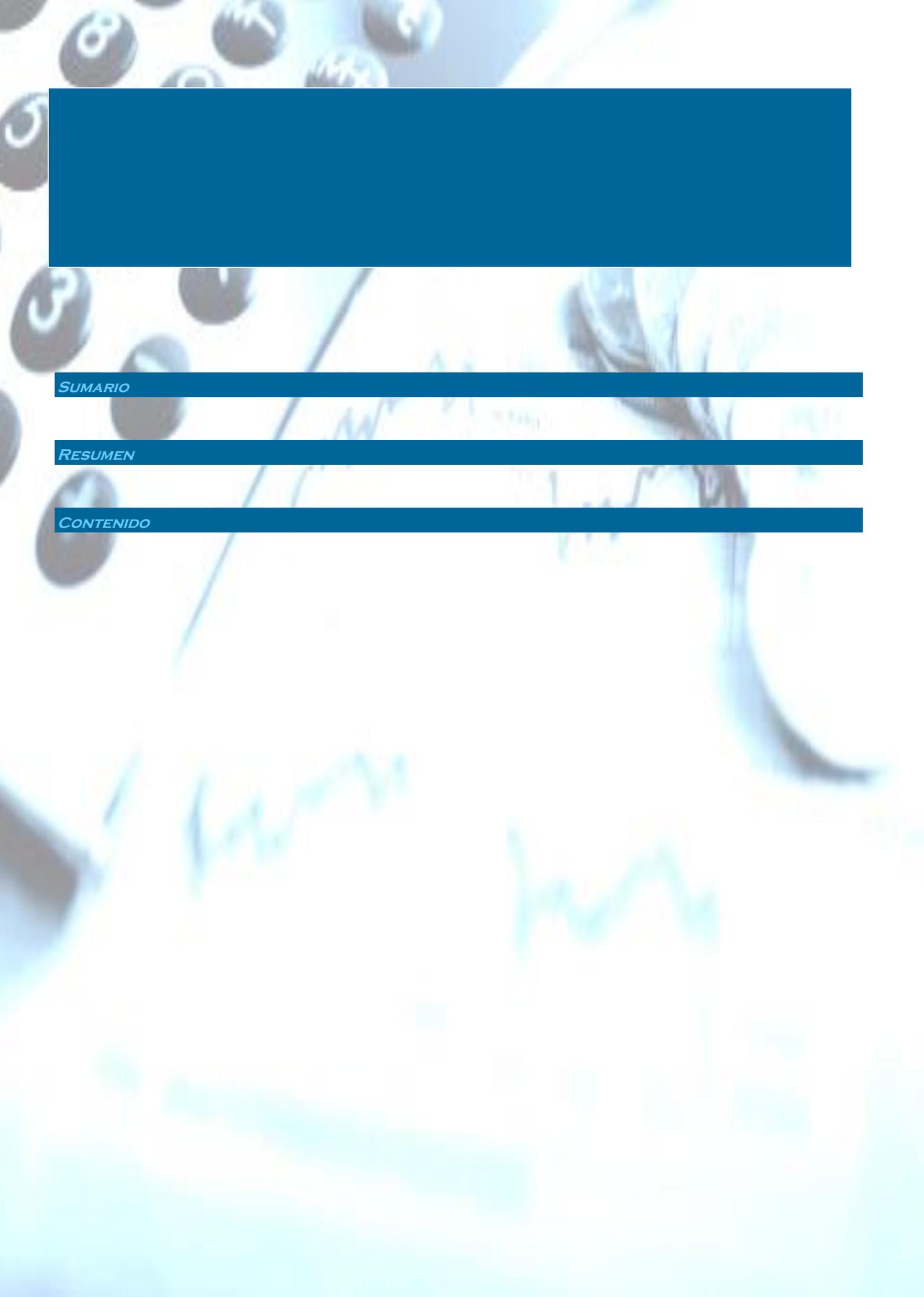




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

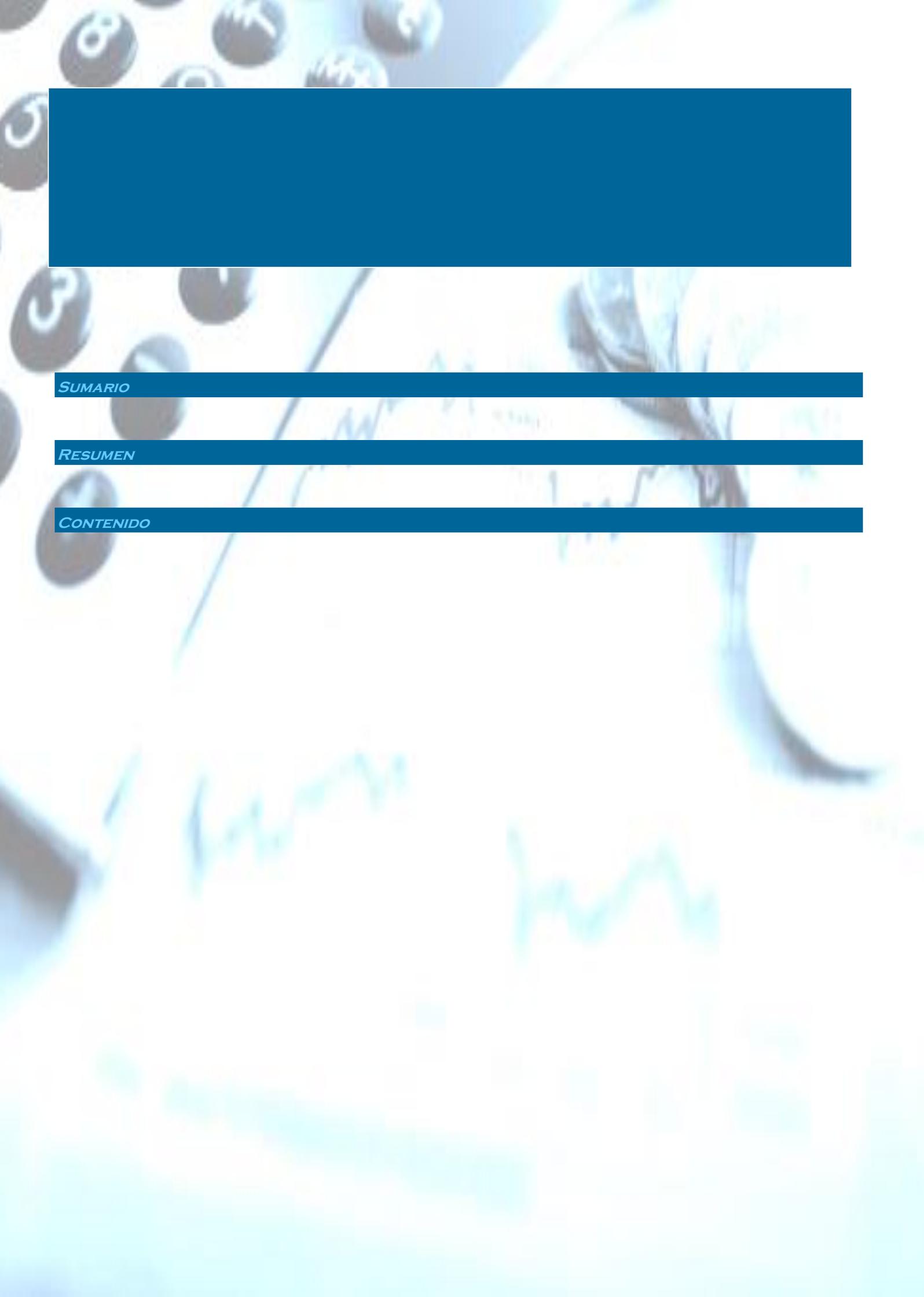
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

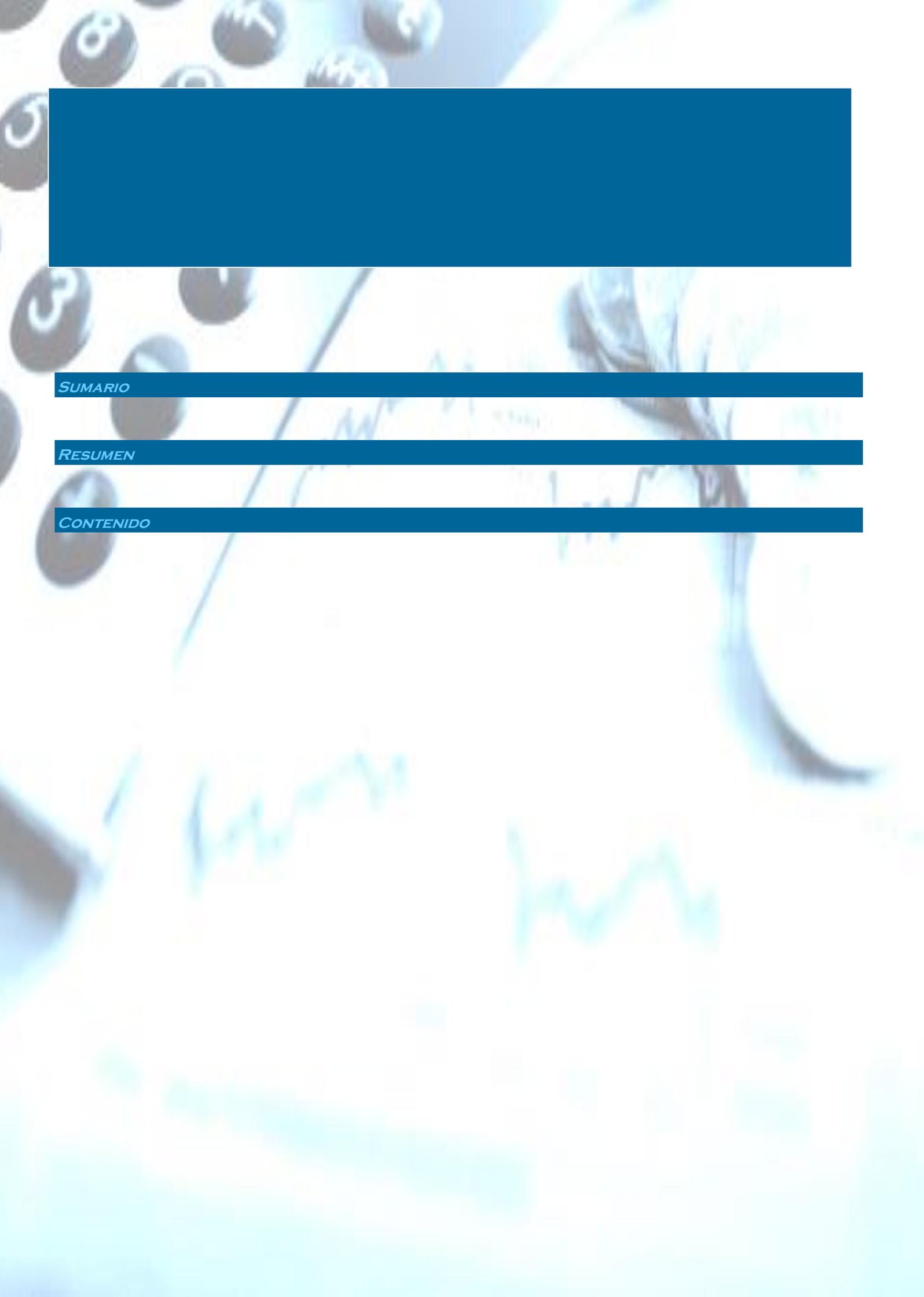
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

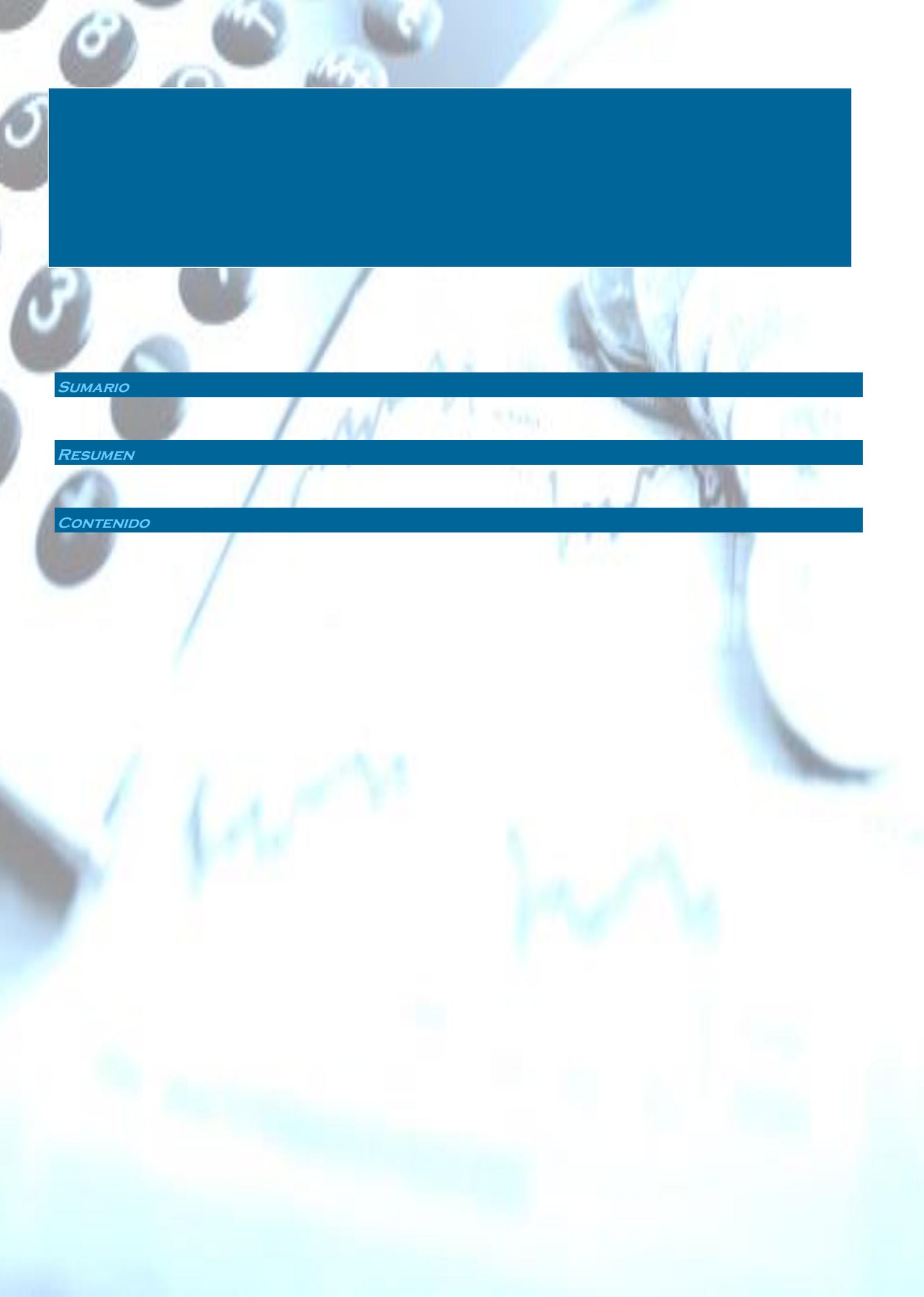




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

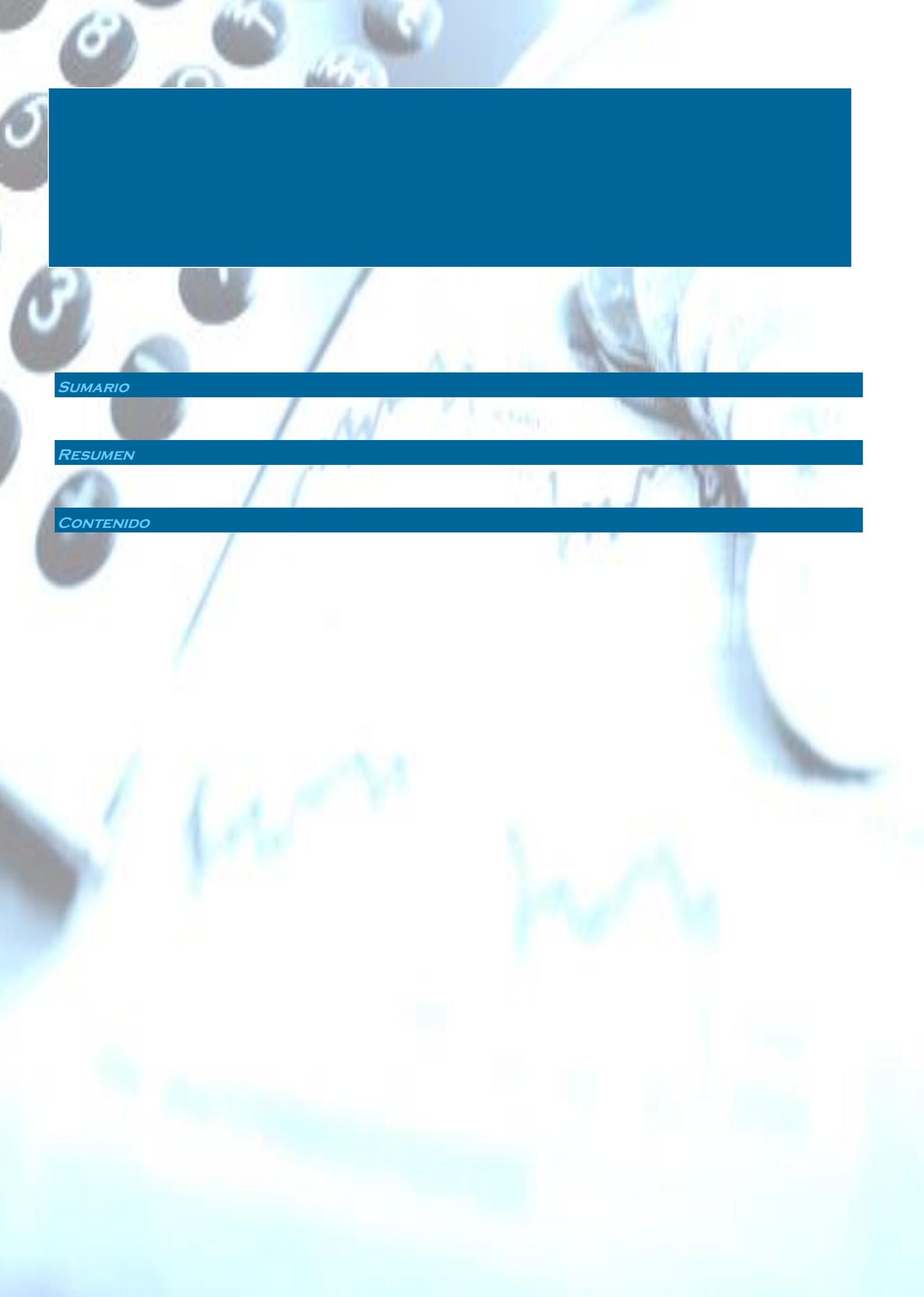
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

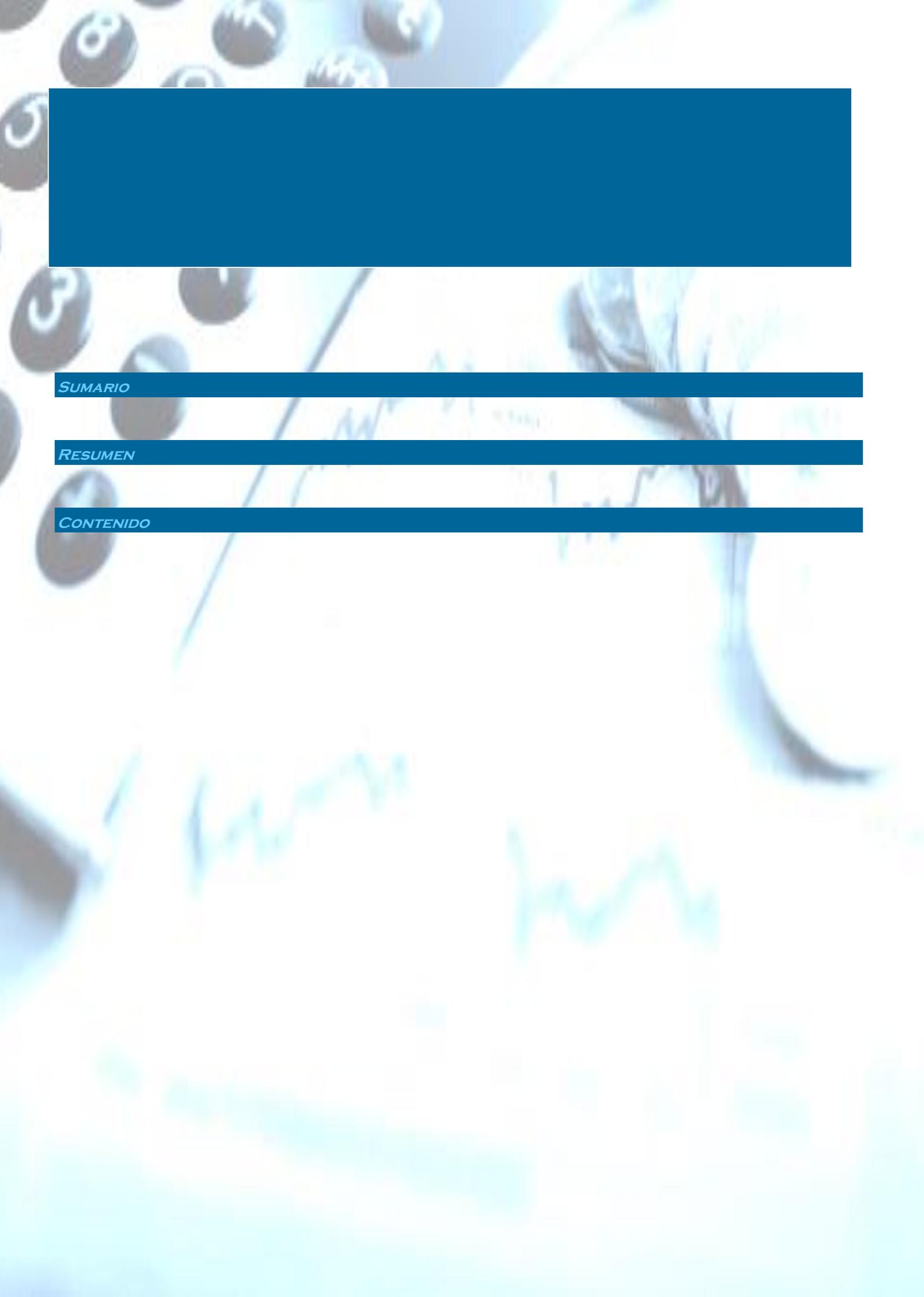
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

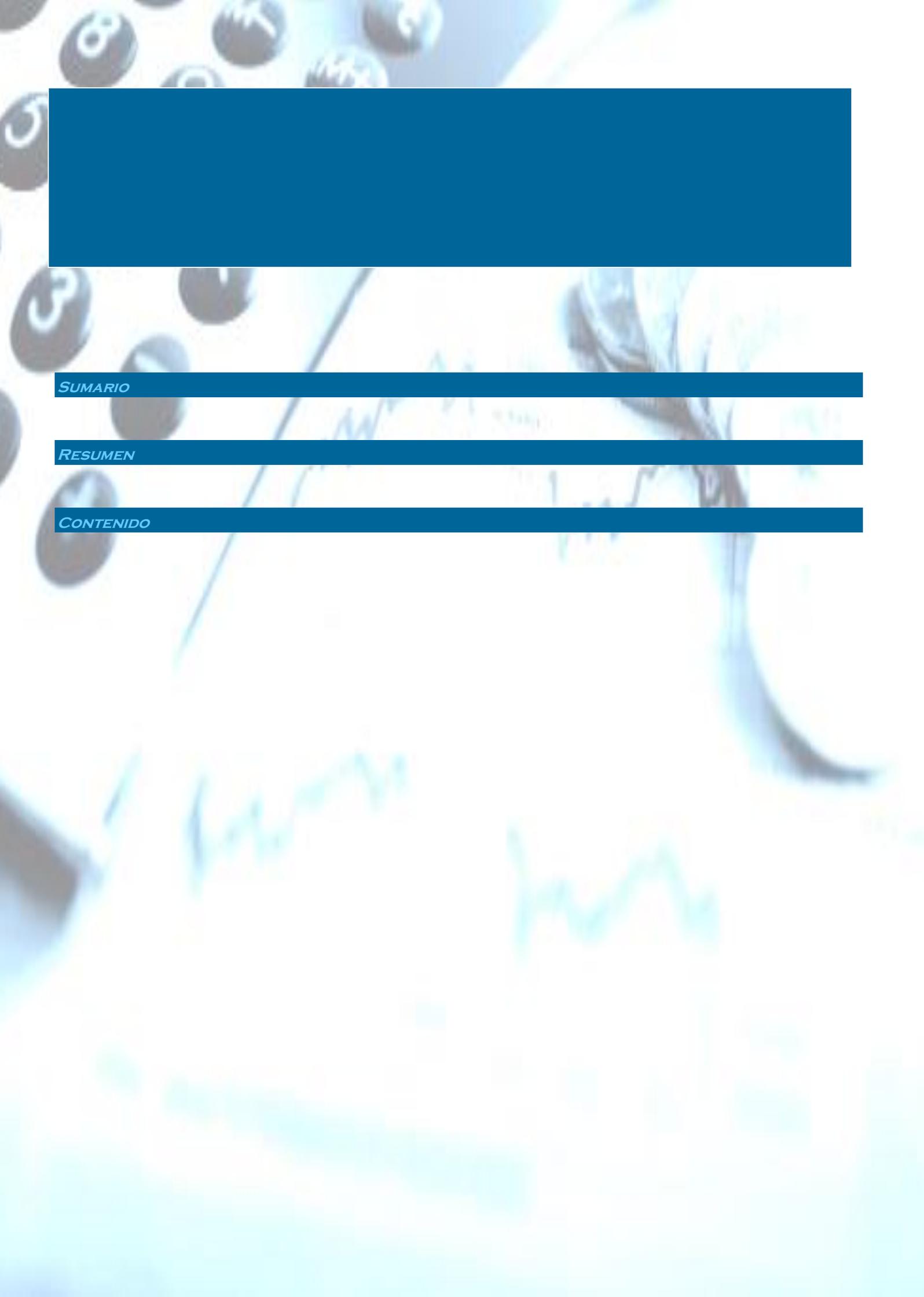
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

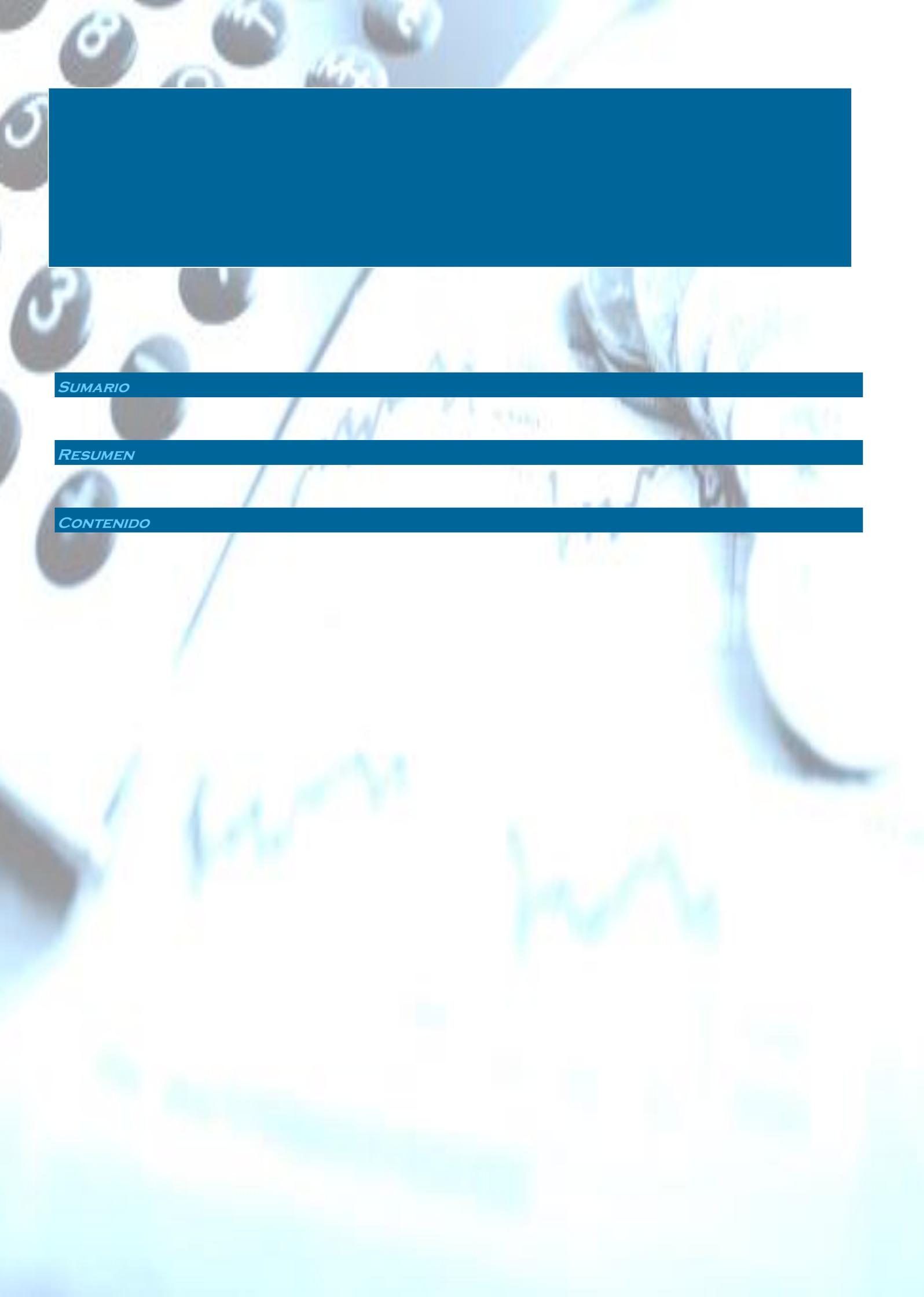




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

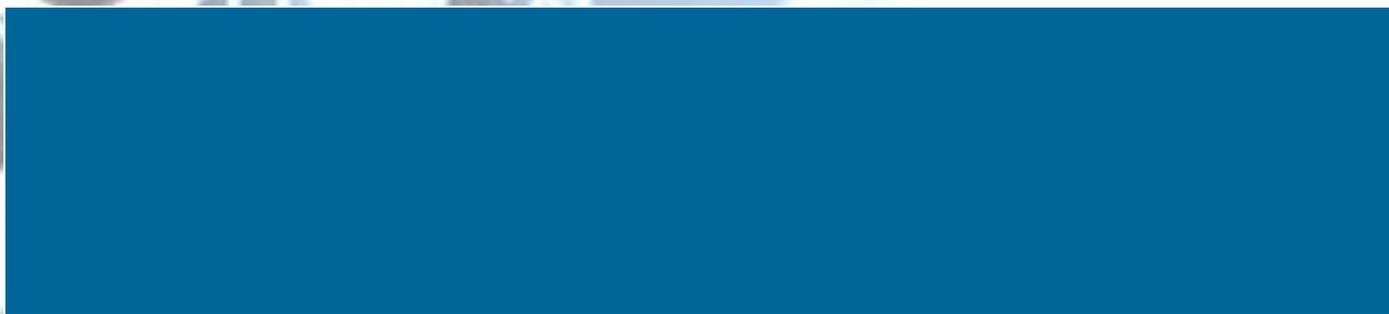
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

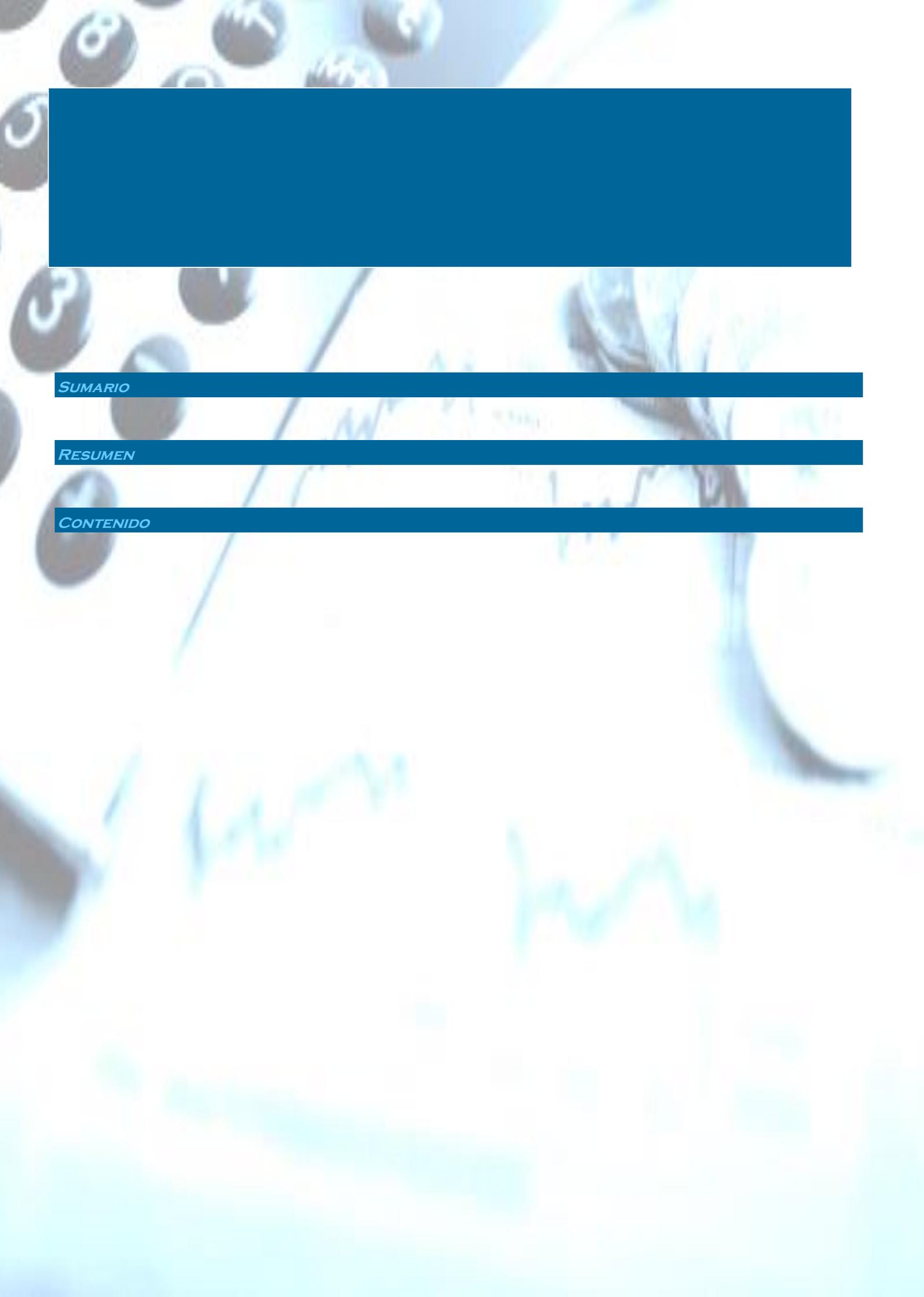
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

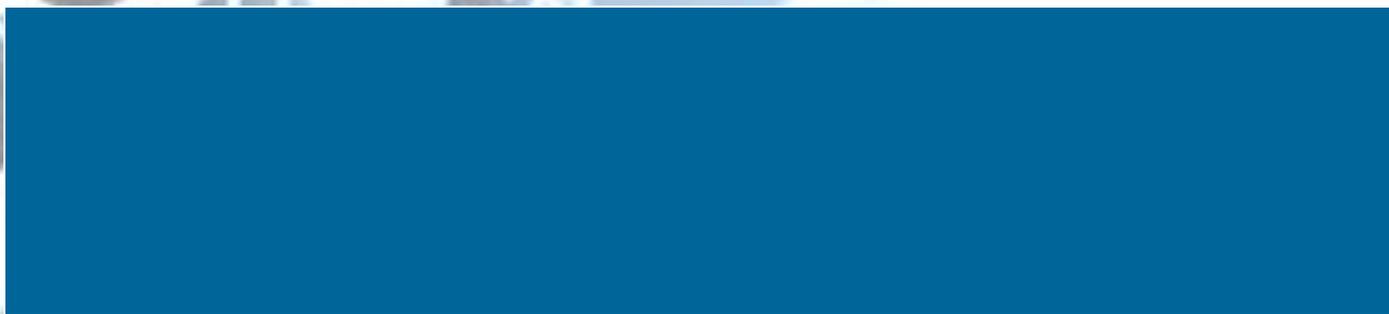
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

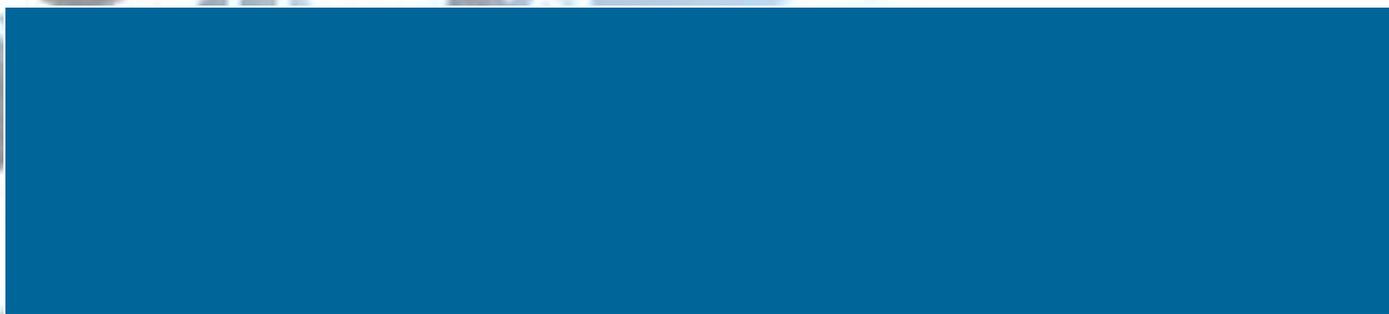
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

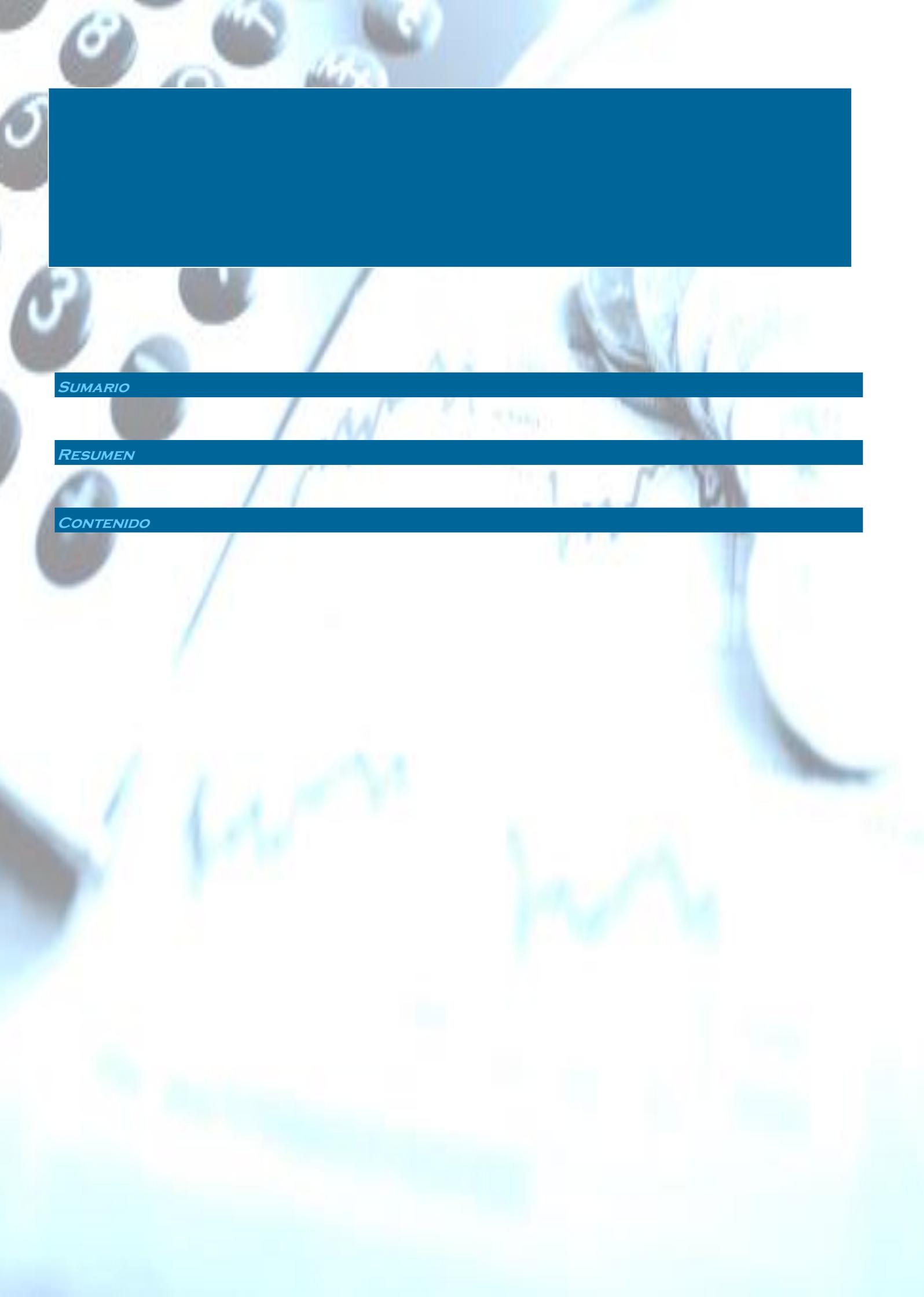
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

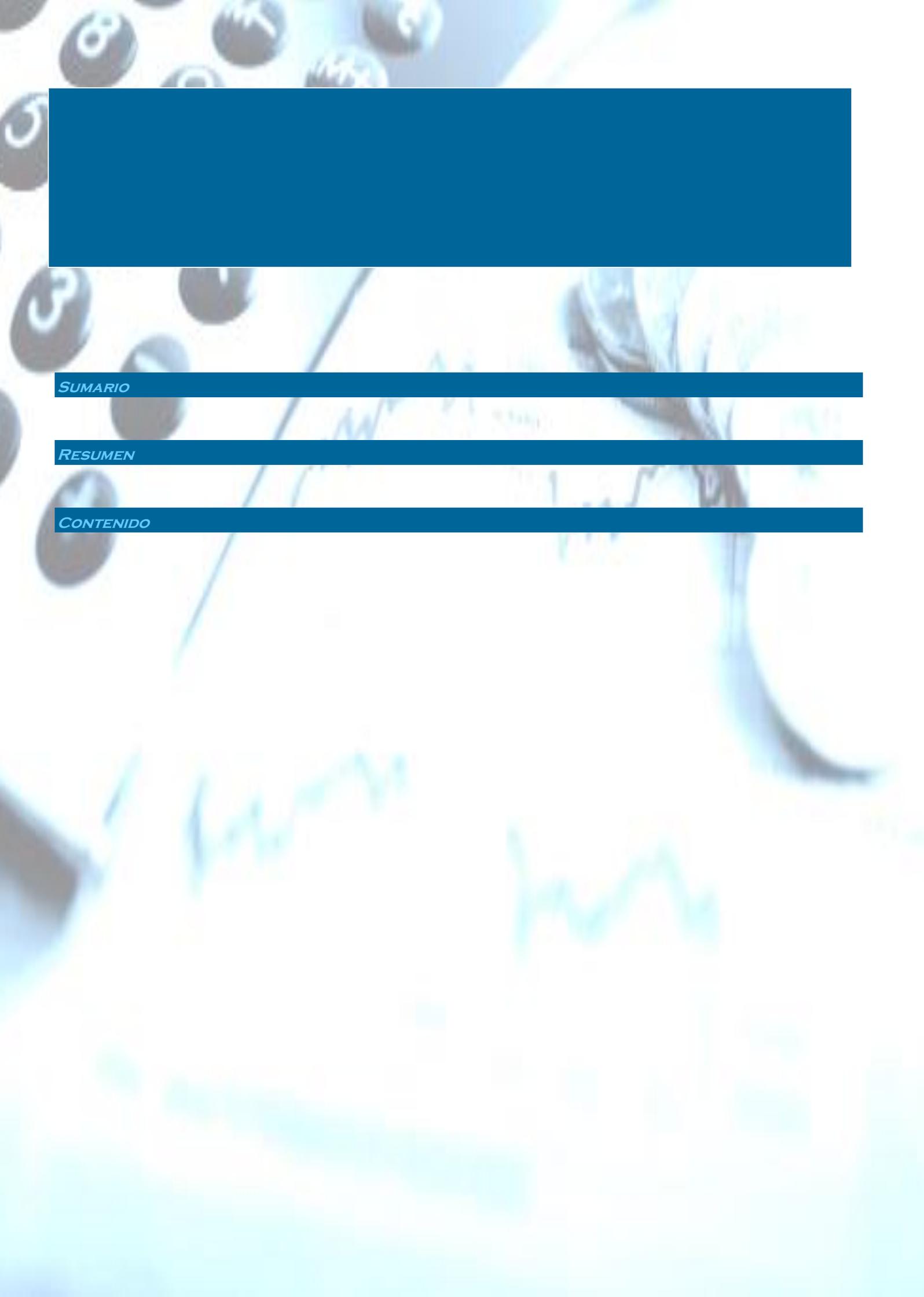




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



The background of the image is a light blue and white composition. In the upper left, there is a close-up of a calculator keypad with several buttons visible, including numbers 5, 6, 7, 8, 9, 0, and a star symbol. In the lower right, there is a line graph with a blue line showing an upward trend. The overall aesthetic is clean and professional, suggesting a focus on data and technology.

Junisprudentzia

Junisprudencia

**Audiencia Nacional
6 de noviembre de 2019
Art. 7 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

RESUMEN

Se deduce con claridad, a juicio de la Sala, que no existió despido alguno, sino un acuerdo con el demandante -al menos con él- acerca de la estructura a utilizar para prestar el mismo servicio de asesoramiento, antes como empleado del banco y después mediante la contratación de los servicios de la entidad constituida ad hoc a tal fin, externalizando así la gestión de un mismo servicio.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 12 de febrero de 2017, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión mediante decreto de fecha 21 de febrero de 2017, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 25 de mayo de 2017, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

" (...) tenga por formulada en tiempo y forma demanda contra la Resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016 por la que se desestima la reclamación económico- administrativa seguidas bajo números de referencia R.G.NUM000 y, previos los trámites legales que procedan, dicte Sentencia por la que se estime el presente recurso contencioso-administrativo y se anule la Resolución del TEAC impugnada, así como el acto de retención descrito en los Antecedentes de hecho del que trae causa y, en consecuencia, la Administración tributaria ordene a mi representado la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por importe de 463.535,85 euros más los intereses de demora correspondientes." .

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 19 de julio de 2017, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso deducido.

CUARTO.- Acordado el recibimiento del pleito a prueba, y practicada la propuesta y admitida, se presentaron escritos de conclusiones; tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo cual fue fijado el día 30 de octubre de 2019, fecha en que tuvo lugar.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo.Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se dirige este recurso frente al acuerdo de 1 de enero de 2016, dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la reclamación NUM000, interpuesta por el demandante frente al acto de retención a cuenta del IRPF practicado por el pagador DEUTSCHE BANK SAE sobre la indemnización satisfecha por despido improcedente.

SEGUNDO.- El demandante prestaba servicios por cuenta ajena para Deutsche Bank (en adelante, el Banco), desde el 20 de noviembre de 1996 (desde el 20 de noviembre de 1996 para BTC, ahora Deutsche Bank).

En fecha 21 de septiembre de 2012 el Banco procedió a la extinción de la relación laboral con efectos 6 de octubre de 2012, mediante despido objetivo basado en causas organizativas. Aducía el banco que se adoptaba una decisión estratégica de racionalización de la estructura que conllevaba la amortización de su puesto de trabajo al no ser necesario.

Con fecha 30 de octubre de 2012 el demandante y otros trabajadores del mismo departamento del banco que habían extinguido voluntariamente su relación laboral con la entidad, constituyeron la sociedad M.R.E. S.L. (M).

Disconforme con su despido por causas organizativas el demandante presentó papeleta de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación, celebrándose acto de conciliación el 26 de noviembre de 2012, sin alcanzarse acuerdo alguno. Interpuesta demanda de despido, fue turnada al Juzgado de lo Social nº 19 de Madrid, el cual señaló para el día 8 de octubre de 2013 el acto de conciliación y/o juicio.

El día 25 de julio de 2013 se constituye M., S.L.y Cia, SRC (M., SRC), a través de la cual el demandante tiene una participación del 46,25% en M..

Al día siguiente, 26 de julio de 2013, tienen lugar dos hechos:

- a) Se celebra acto de conciliación ante el Secretario del Juzgado de lo Social en el cual el banco acepta el despido improcedente e indemniza al demandante en 1.550.000 euros, considerando que no resulta aplicable la exención del art.7.e) de la LIRPF. En el acta se recoge que la entidad practicará una retención de 783.420 euros de la indemnización por despido improcedente, así como que el demandante muestra su oposición y se reserva el ejercicio de acciones administrativas y judiciales para obtener su devolución.

..//..



**Tribunal Supremo
Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª
Sentencia 96/2020 de 29 enero 2020
Recurso 4258/2018**

RESUMEN

No es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 15393/2017, seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con fecha 7 de febrero de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

«FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Ramiro contra el acuerdo dictado con fecha 28 de abril de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación 15/4576/2015 y acumuladas 15/734/2016, 15/1187/2016 y 15/1669/2016. 2.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto las costas procesales».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador Dº. Juan José Belmonte Pose, en nombre y representación de Dº. Ramiro, se presentó escrito con fecha 26 de marzo de 2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 7 de junio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, Dº. Ramiro, representado por el procurador Dº. Juan José Belmonte Pose, bajo la dirección letrada de Dª. Alicia Lorenzo Ucha, y como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 3 de octubre de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF.

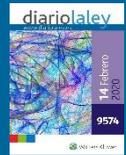
3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 14 de la Constitución española».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

..//..

La deducción en IVA del gasto en vestimenta de un abogado se restringe a la ropa de uso formal

J03



Diario LA LEY, nº 9574, de 14 de febrero de 2020

**Tribunal Superior Justicia Cataluña
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 98/2019, 31 enero
Rec. 524/2016**

RESUMEN

Tampoco es aceptable deducir facturas en las que no exista una descripción clara del vestuario adquirido.

CONTENIDO

El Tribunal catalán vuelve a pronunciarse sobre la deducibilidad del gasto en ropa de un abogado, esta vez en relación al IVA.

Esta misma cuestión ya fue objeto de pronunciamiento en relación con el IRPF y entonces ya se dijo que aunque el ejercicio de la profesión de abogado requiere el uso de una vestimenta, ésta se debe entender en el sentido de vestimenta formal, quedando por ello excluido del ámbito de deducibilidad los gastos por vestuario informal (pantalones sport, tejanos...) porque su no exclusiva afectación a la actividad profesional es palmaria.

Tampoco pueden considerarse deducibles las facturas, continúa la Sala, en las que no existe una descripción clara del vestuario adquirido porque precisamente uno de los requisitos de la factura es la consignación del concepto facturado y una descripción escasa o genérica supone, además de un incumplimiento o cumplimiento defectuoso de uno de los requisitos formales del documento justificativo, una circunstancia que obviamente dificulta la prueba de la existencia de la operación facturada.

En la medida en que la controversia en lo esencial es idéntica a la suscitada respecto al IRPF con el mismo contribuyente, resuelta por Sentencia de 14 de noviembre de 2018, es por que siendo también coincidente el motivo de fondo, - la deducibilidad de gastos -, es por lo que en pro de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, sigue ahora el Tribunal los mismos criterios que ya aplicó en su precedente sentencia para confirmar la liquidación al no ser deducibles muchos de los conceptos aplicados por el abogado.

El abogado trabaja para una firma que pone a disposición de sus profesionales y colaboradores todos los medios necesarios (materiales y humanos) para el ejercicio de sus funciones. Por ejemplo, respecto a los gastos relacionados con el inmueble que constituye el domicilio particular del profesional, aunque puntualmente pudiera ultimar algún aspecto de su trabajo en dicho domicilio, la afectación de la vivienda no sería relevante como para poder deducirse los gastos.

Se confirma así la regularización examinada en cuanto no admite como fiscalmente deducibles determinados gastos incluidos por el abogado en sus autoliquidaciones trimestrales de Impuesto sobre el Valor Añadido por no estar directamente relacionados con su actividad económica, gastos como vestuario, vehículos, suministro y amortizaciones de un inmueble o gastos correspondientes a restaurantes y otras adquisiciones de bienes y servicios.

Precisamente en relación a la adquisición de bienes y servicios, las facturas y justificantes reflejaban que se trataba de bienes que correspondían a actividades particulares (ciclismo, cremas, alhajas, utensilios domésticos, hamacas, pantalones para gatear los niños...).

La interposición de sociedades para el ejercicio de la actividad profesional, simulación, delito contra la Hacienda Pública y motivos económicos válidos

Sentencia del Tribunal Supremo no 1802, de 17 de diciembre de 2019, rec. 6108/2017

J04

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 60, 2020



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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN: EL DERECHO A REALIZAR UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD
- II. LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PARA EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA
 - 2.1. La interposición de una sociedad debe ampararse en motivos económicos válidos
 - 2.2. La necesidad de configurar los elementos de la simulación y, en particular, de si requiere o no ocultación
- III. LA RELEVANCIA PENAL DE LA OCULTACIÓN CUANDO LA SIMULACIÓN SUPERA EL UMBRAL DE CRIMINALIDAD
- IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

RESUMEN

La interposición de sociedades continúa siendo una de las cuestiones candentes que suscita la aplicación práctica del Derecho tributario. Las recientes sentencias que han recaído tanto en el ámbito contencioso-administrativo como en el penal, ponen de manifiesto que, aunque en última instancia se trata de analizar caso a caso, hay que acreditar no solo la idoneidad de la sociedad para el ejercicio de la actividad económica, sino que esta la ha efectuado efectivamente, sin que se trate de un recurso para canalizar el cobro de los rendimientos, carente de estructura y de personal, o que se utiliza sin que concurren en el caso, motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal. Además, el Tribunal Supremo, en el ámbito penal ha resuelto claramente que sí, a través de una sociedad, se declaran los rendimientos que se han generado por la actividad de una persona física, cuando se alcanza el umbral de criminalidad, puede suponer la realización del tipo del delito contra la Hacienda Pública, sin que pueda considerarse que su declaración, sin más, convierta al comportamiento en atípico por la ausencia de ocultación.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN: EL DERECHO A REALIZAR UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD

Es evidente que cualquier contribuyente, a la hora de iniciar el ejercicio de una actividad económica, puede plantearse si lo hace como individuo o actúa a través de una persona jurídica, escogiendo la fórmula que mejor se ajuste a sus intereses. No hay, pues, una restricción sobre si es preceptivo ejercer de una forma u otra, con independencia de que la única diferencia estriba en el potencial ahorro tributario que pueda producirse en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad profesional a través de la sociedad debidamente constituida con tal finalidad. De entrada, además, acudir a la interposición de una sociedad, conlleva, de antemano una limitación de la responsabilidad que, sin duda, puede suponer una gran motivación, a su vez que una medida preventiva para el caso en que dicha actividad no resulte mínimamente fructífera, evitando contaminar el resto del patrimonio del contribuyente.

Estas ideas sobre la libertad de elección de la forma de ejercitar una actividad económica han sido ejemplarmente expresadas por los Tribunales recientemente. En particular, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la sentencia núm. 610/2019, ha analizado precisamente la gestión de los derechos de imagen que un sujeto realizaba a través de una sociedad, sentando las siguientes premisas que resulta procedente subrayar:

1ª. Desde el mismo instante en que se decide realizar una actividad, los individuos gozan de una plena libertad de escoger la fórmula para desarrollarla, tributando en coherencia con la elección efectuada. Así de contundentemente se afirma en la referida resolución:

«Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas, obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad.»

..//..

Gastos de manutención. Dietas y asignaciones IRPF: exclusión como rendimientos íntegros de trabajo

J05

Gaceta Fiscal, marzo 2020



Tribunal Supremo
30 de enero de 2020
Sala de lo Contencioso
Sentencia: 96/2020
Recurso: 4258/2018
Fecha de Resolución: 29/01/2020

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 15393/2017, seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con fecha 7 de febrero de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Javier contra el acuerdo dictado con fecha 28 de abril de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002 y NUM003. 2.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto las costas procesales".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador Dº. Juan José Belmonte Pose, en nombre y representación de Dº. Javier, se presentó escrito con fecha 26 de marzo de 2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 7 de junio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, Dº. Javier, representado por el procurador Dº. Juan José Belmonte Pose, bajo la dirección letrada de Dª. Alicia Lorenzo Ucha, y como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 3 de octubre de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 14 de la Constitución española".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador el procurador Dº. Juan José Belmonte Pose, en nombre y representación de Dº. Javier, por medio de escrito presentado el 27 de noviembre de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El art. 17.1.d) de la Ley 35/2006, IRPF (LIRPF);
- 2.- El artículo 9.A del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF);
- 3.- El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT);
- 4.- El art. 14 de la Constitución Española (CE).

..//..

La Ley del IVA no es contraria al Derecho de la Unión Europea cuando limita la deducción de las cuotas del IVA relativo a los vehículos automóviles en función del grado efectivo de utilización de los mismos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente

J06



Gaceta Fiscal, marzo 2020

Tribunal Supremo
30 de enero de 2020
Sala de lo Contencioso - Sección: 2
Sentencia: 116/2020
Recurso: 2266/2017

RESUMEN

El precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva y en los artículos 168^a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 23 de enero de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria del recurso núm. 2866/2012.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La Oficina de Gestión Tributaria competente notificó, el 20 de abril de 2011, a F.G.M. S.L. un acuerdo que, resolviendo un procedimiento de inspección, se practicaban liquidaciones en concepto de impuesto sobre el valor añadido (ejercicio 2006 y 2007) por la que se aplicaba una minoración de las deducciones del 50 por 100 de las cuotas de IVA soportado, con respecto a las autoliquidaciones realizadas, correspondientes a gastos derivados de adquisición de vehículo turismo, por lo que resultaba un importe a pagar de 2.330,06 euros. En la misma fecha le fue notificado acuerdo por el que se le imponían multas por un total de 1.184,37 euros por infracciones cometidas en las autoliquidaciones.

b) En fecha 19 de mayo de 2011, la sociedad interpuso sendas reclamaciones económico administrativas contra los acuerdos, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. La interesada alegaba que la liquidación realizada tras el proceso de inspección infringía la Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, de aplicación preferente a la norma española. Respecto al acuerdo sancionador, aducía la falta de culpabilidad en su conducta. El Tribunal Económico-Administrativo desestimó las reclamaciones mediante resolución de 20 de julio de 2012 en la que consideró, en esencia, que el examen de la disconformidad de la norma nacional con el derecho comunitario excedía de las funciones atribuidas a los órganos económico- administrativos, por lo que no se apreciaba en la liquidación el defecto alegado. Tampoco estimó la reclamación respecto al acuerdo sancionador.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria, F.G.M., S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida en la que anula la regularización efectuada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con respecto a las deducciones practicadas por la recurrente en el IVA soportado por los gastos de un vehículo afecto a la actividad profesional, por aplicación del Derecho de la Unión Europea ya que -según se afirma en la resolución ahora recurrida- el Tribunal de Justicia de la Unión Europea habría "aclarado" la cuestión en una sentencia de 11 de julio de 1991 (caso Lennartz, asunto C/97/90) en el sentido de que la norma española que da cobertura a aquella limitación (el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) resulta contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva.

Razona así -remitiéndose a pronunciamientos anteriores- la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero:

"Ni el TEARV ni la Abogacía del Estado cuestionan que el vehículo turismo de que se trata se encuentre afecto a la actividad profesional de arquitecto del actor (incluso, puede decirse que-cuando menos implícitamente- lo están aceptando), sino que lo que mantienen es que no ha quedado acreditado que la afectación a tal actividad sea exclusiva, por lo que, en aplicación del art. 95 de la Ley 37/1992, únicamente cabe la deducción del 50% de la cuota soportada. En cualquier caso, y con independencia de la presunción de afectación del 50% que se contempla en la precitada norma legal, la Sala entiende que ha quedado probado en autos que el turismo se encuentra, en mayor o menor grado, afecto a la actividad profesional del recurrente, según así resulta de la abundante prueba al efecto aportada.

..//..

Los impuestos sobre la energía nuclear y la producción hidroeléctrica

Protección del medio ambiente y libre competencia, a propósito de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019

J07

LA LEY Unión Europea nº 78, febrero 2020



Enrique ORTIZ CALLE
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

- I. Unos impuestos controvertidos para hacer frente al déficit tarifario
 - II. Alcance del principio «quien contamina paga» en la fiscalidad energética
 - III. Mercado interior eléctrico e impuestos sobre la generación
 - IV. Conclusiones
- Bibliografía

RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado la compatibilidad con el Derecho Comunitario del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de electricidad y de los impuestos sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. La sobreimposición que soportan tanto las centrales hidroeléctricas como las nucleares por motivos ajenos a la protección del medio ambiente no vulnera el principio «quien contamina paga» ni afecta a la libre competencia en el mercado interior de la electricidad, así como tampoco se aprecia la existencia de una ayuda de Estado.

CONTENIDO

I. Unos impuestos controvertidos para hacer frente al déficit tarifario

Desde su creación por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, la polémica ha acompañado a los impuestos sobre la producción de energía eléctrica. La crítica principal que se ha dirigido contra estos impuestos es su falso carácter ambiental, ya que su finalidad principal es contribuir a la financiación de los costes del sistema eléctrico. Podría decirse, con plena razón, que la utilización por el legislador de la palabra «sostenibilidad» ha de referirse realmente al sentido financiero y no a la protección del medio ambiente, por mucho que el Preámbulo de la Ley 15/2012 invoque, de manera improcedente a mi entender, el art. 45 de la Constitución española que sitúa la defensa del entorno natural como uno de los principios rectores de la política social y económica.

El propósito real del conjunto de impuestos creados por la Ley 15/2012 es hacer frente al llamado «déficit tarifario» que se puede definir como la diferencia entre, por un lado, los ingresos percibidos por las compañías eléctricas en concepto de los servicios de suministro y peajes de acceso a las redes y, por otro, los costes del sistema a los que se refiere, de manera pormenorizada, el art. 13.3 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico. En particular, entre dichos costes sobresalen, por mencionar seguramente los más relevantes desde el punto de vista cuantitativo, la retribución de las actividades de transporte y distribución, el régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes renovables, la retribución del coste extraordinario de la actividad de producción en los territorios insulares y las retribuciones asociadas a la moratoria nuclear y al plan general de residuos radiactivos. Esa finalidad puramente recaudatoria de los Impuestos regulados en la Ley 15/2012 se confirma a la vista del tenor literal de su disposición final segunda, en virtud de la cual en las leyes de presupuestos generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico una cantidad igual a la suma de las siguientes, a saber: a) la estimación de la recaudación anual derivada de los gravámenes prevista en la misma Ley; b) Los ingresos estimados por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros. Hemos de precisar, no obstante, que la afectación de los ingresos, que permite calificar a estos impuestos de finalistas, no impediría desde luego que cualquier ley, sea la de presupuestos o cualquier otra, desactivara la afectación y destinara los ingresos al Tesoro Público para sufragar indistintamente cualquier tipo de gasto o cambiara el destino de los mismos a cualquier otra finalidad.

En el panorama legislativo español y comparado no han faltado gravámenes sobre el consumo de energía eléctrica, puesto que junto al Impuesto sobre el Valor Añadido contamos con el Impuesto Especial sobre la Electricidad (2). En el caso de las figuras reguladas por la Ley 15/2012 nos encontramos, sin embargo, ante impuestos no ciertamente desconocidos en el panorama internacional pero sí menos frecuentes, pues el objeto imponible no es el «output» sino el «input», es decir, la producción de energía eléctrica. Se trata, por tanto, de impuestos directos en la medida en que no se grava el consumo ni la adquisición de bienes o servicios. De la misma manera que esos impuestos se califican como reales porque el objeto imponible está constituido por un bien claramente delimitado como es la electricidad.

..//..

Normativa nacional que establece un tipo reducido de impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción para el transporte regular de pasajeros, y no para el transporte ocasional de pasajeros

J08

LA LEY Unión Europea nº 78, febrero 2020



TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA
Sala Segunda
Sentencia 30 enero 2020
Asunto C-513/18: Autoservizi Giordano

RESUMEN

El Derecho de la Unión no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado para el transporte ocasional de pasajeros, siempre que dicha normativa respete el principio de igualdad de trato.

CONTENIDO

La empresa Autoservizi Giordano, dedicada al transporte de pasajeros mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, solicitó al Organismo de Aduanas y Monopolios la aplicación de un tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo comercial utilizado como carburante de automoción con respecto al tercer trimestre de 2017, de conformidad con la normativa italiana (art. 24 ter del Decreto Legislativo no 504/1995). La Agencia de Aduanas y Monopolios denegó dicha solicitud basándose en que la actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, como la ejercida por Autoservizi Giordano, no estaba comprendida en ninguna de las categorías de actividades de transporte que, en virtud del art. 24 ter del Decreto Legislativo no 504/1995, pueden acogerse a un tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción. Autoservizi Giordano impugnó esta negativa ante la Commissione tributaria provinciale di Palermo (Comisión tributaria provincial de Palermo, Italia). En apoyo de su recurso, Autoservizi Giordano sostiene que el beneficio de un tipo reducido del impuesto especial se deriva de la aplicación directa del art. 7 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y que, en consecuencia, la restricción que figura en el art. 24 ter del Decreto Legislativo no 504/1995 es arbitraria e ilegal. Así las cosas dicha Comisión Tributaria pide al Tribunal de Justicia que determine, por una parte, si el art. 7, aps. 2 y 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en su ámbito de aplicación una empresa privada que ejerce la actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor y, por otra parte, si dicha disposición se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo comercial utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, no obstante, tal tipo reducido para el utilizado para el transporte ocasional de pasajeros.

En la presente sentencia el Tribunal de Justicia considera que reconocer que los Estados miembros pueden establecer un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo utilizado para el transporte regular de pasajeros sin dispensar el mismo trato al gasóleo utilizado para el transporte ocasional de pasajeros les permite aplicar las políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, en particular, en materia de transporte y de accesibilidad de los territorios. Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 2003/96 pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia. Siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición comunitarios, este objetivo no se opone a que el art. 7, ap. 3, letra b), de la Directiva 2003/96 se interprete en el sentido de que los Estados miembros pueden limitar la aplicación del tipo reducido del impuesto especial únicamente al transporte regular de pasajeros.

Considera el Tribunal de Justicia que, habida cuenta tanto de los términos de art. 7, aps. 2 y 3, de la Directiva 2003/96 como de la estructura y los objetivos de dicha Directiva, la disposición citada debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante en el marco de las actividades de transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado en el marco de las actividades de transporte ocasional de pasajeros. No obstante, como ha recordado en el ejercicio de la facultad de que disponen para aplicar el art. 7, aps. 2 y 3, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de igualdad de trato. La conformidad de la normativa nacional controvertida en el litigio principal con el Derecho de la Unión está supeditada a la observancia del principio de igualdad de trato, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Dicho principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado y se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del tipo de los impuestos especiales.

Añade el Tribunal de Justicia que para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios. En este caso, los servicios de transporte regular de pasajeros, por definición, garantizan el transporte de viajeros con una frecuencia y un recorrido determinados, recogiendo y dejando a dichos viajeros en paradas predeterminadas, mientras que los servicios de transporte ocasional de pasajeros responden a necesidades específicas. Además, a los operadores que prestan servicios de transporte regular de pasajeros se les encargan, generalmente, tareas de servicio público. Así pues, dado que los servicios de transporte regular y los servicios de transporte ocasional de pasajeros no parecen responder a las mismas necesidades, la legislación nacional controvertida en el litigio principal no parece vulnerar el principio de igualdad de trato, extremo que, sin embargo, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

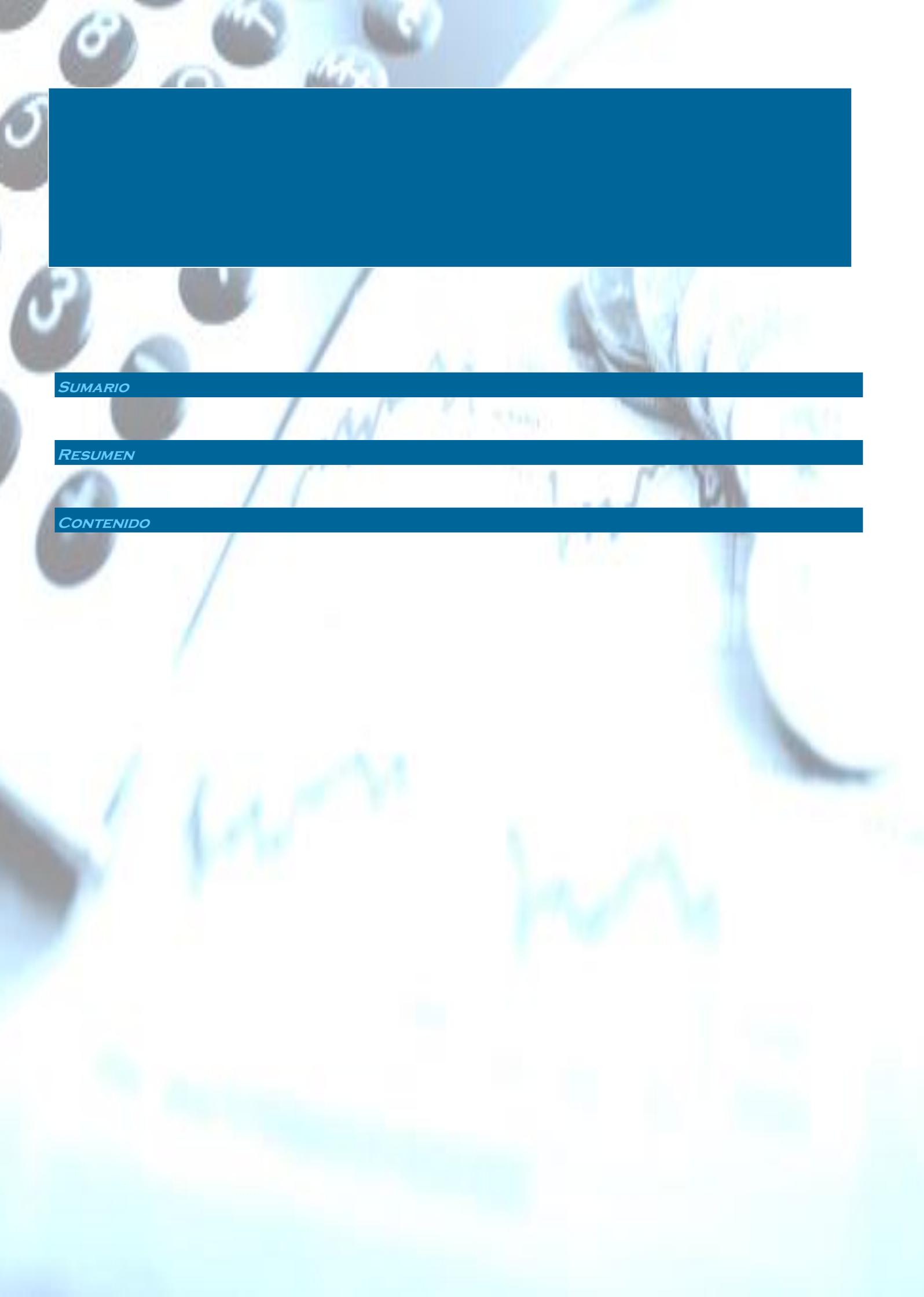
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

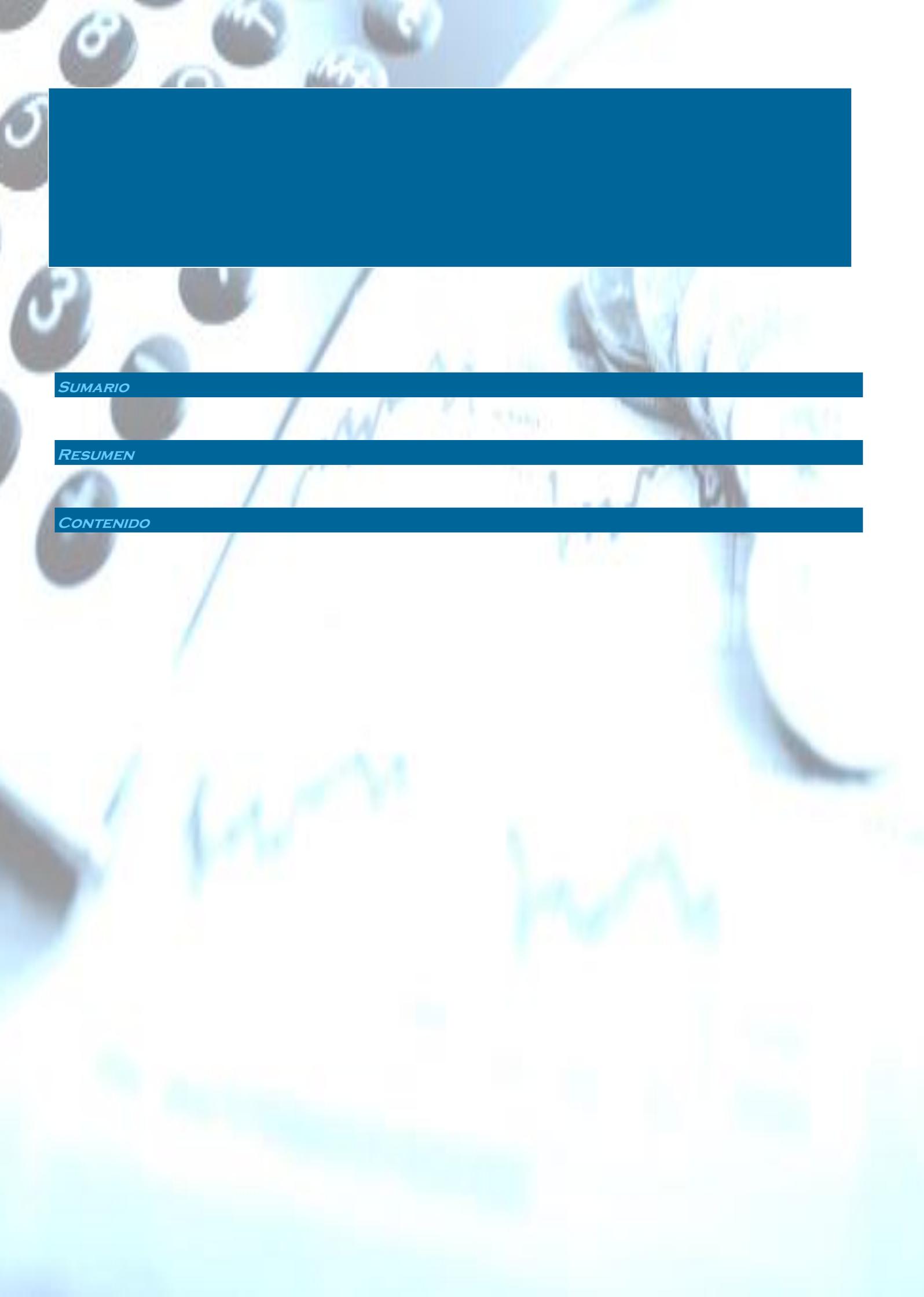
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

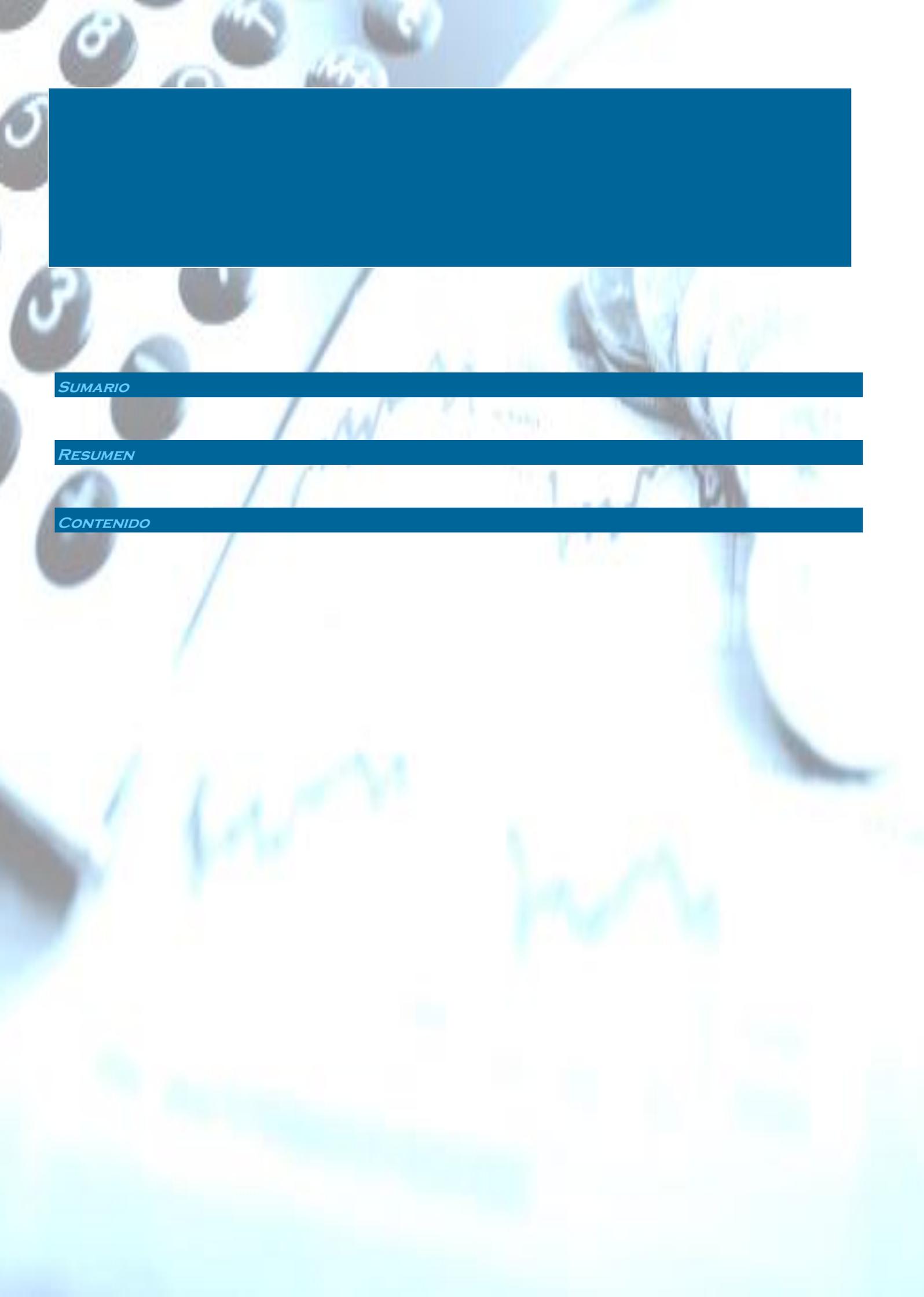
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

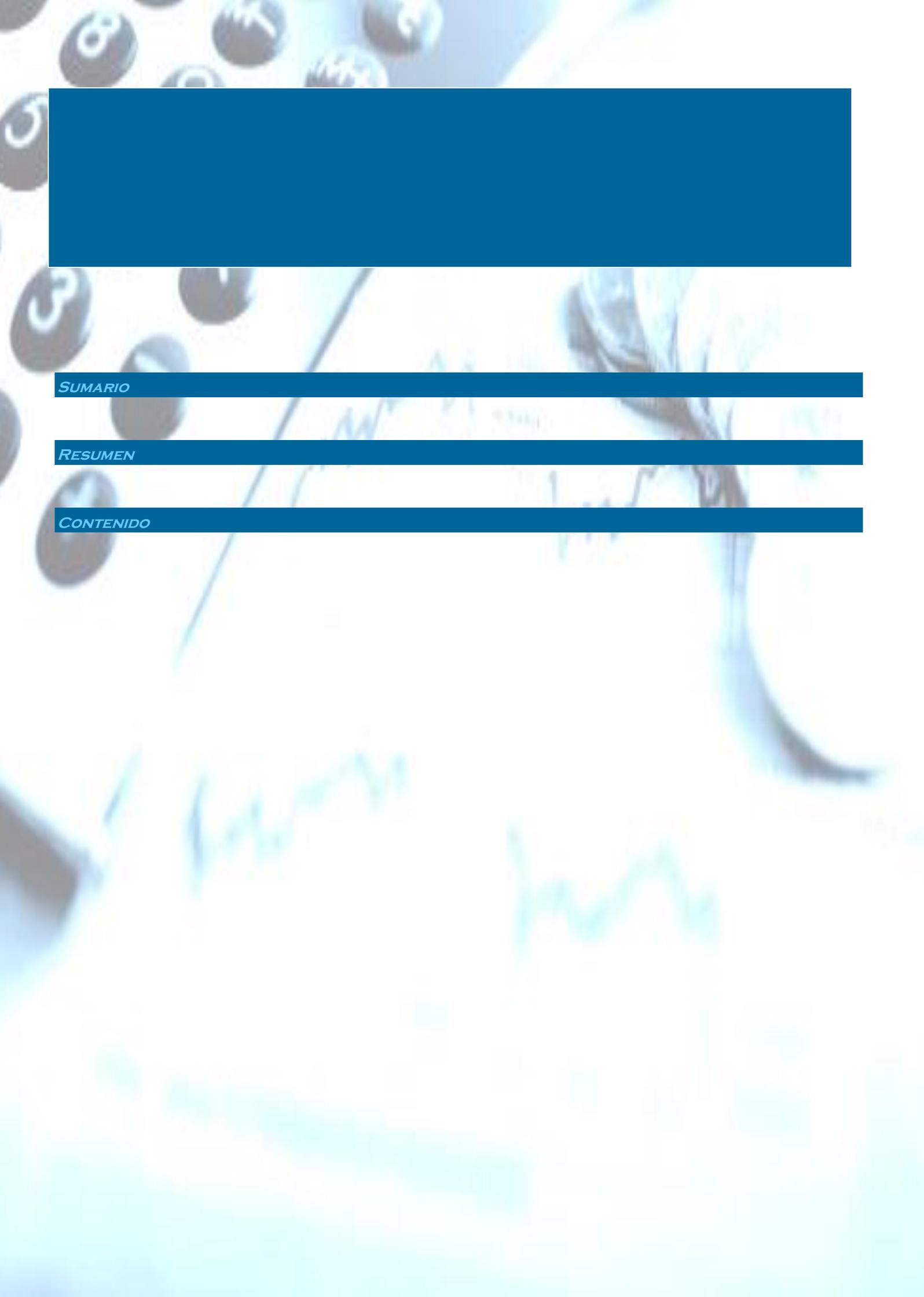
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

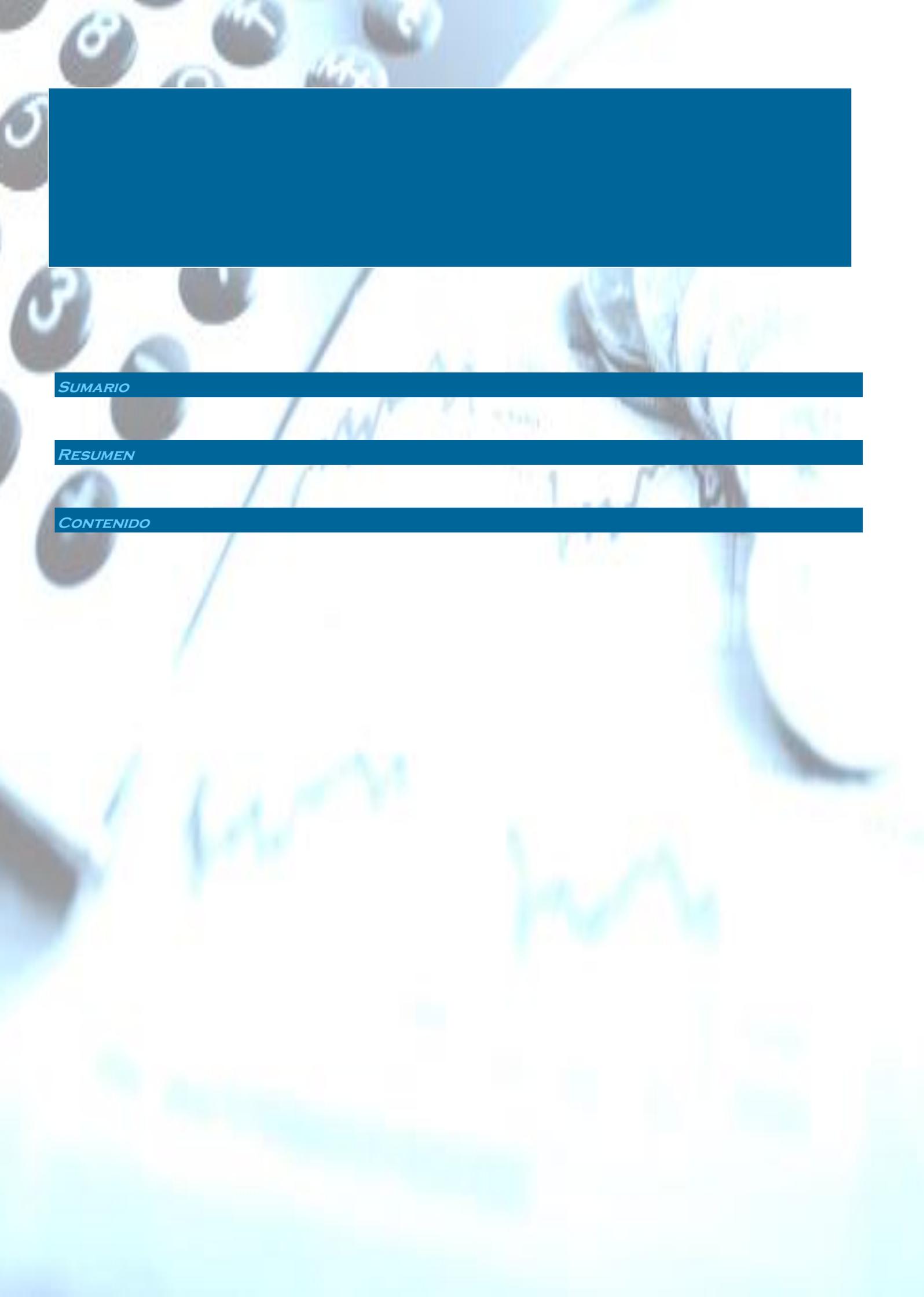
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

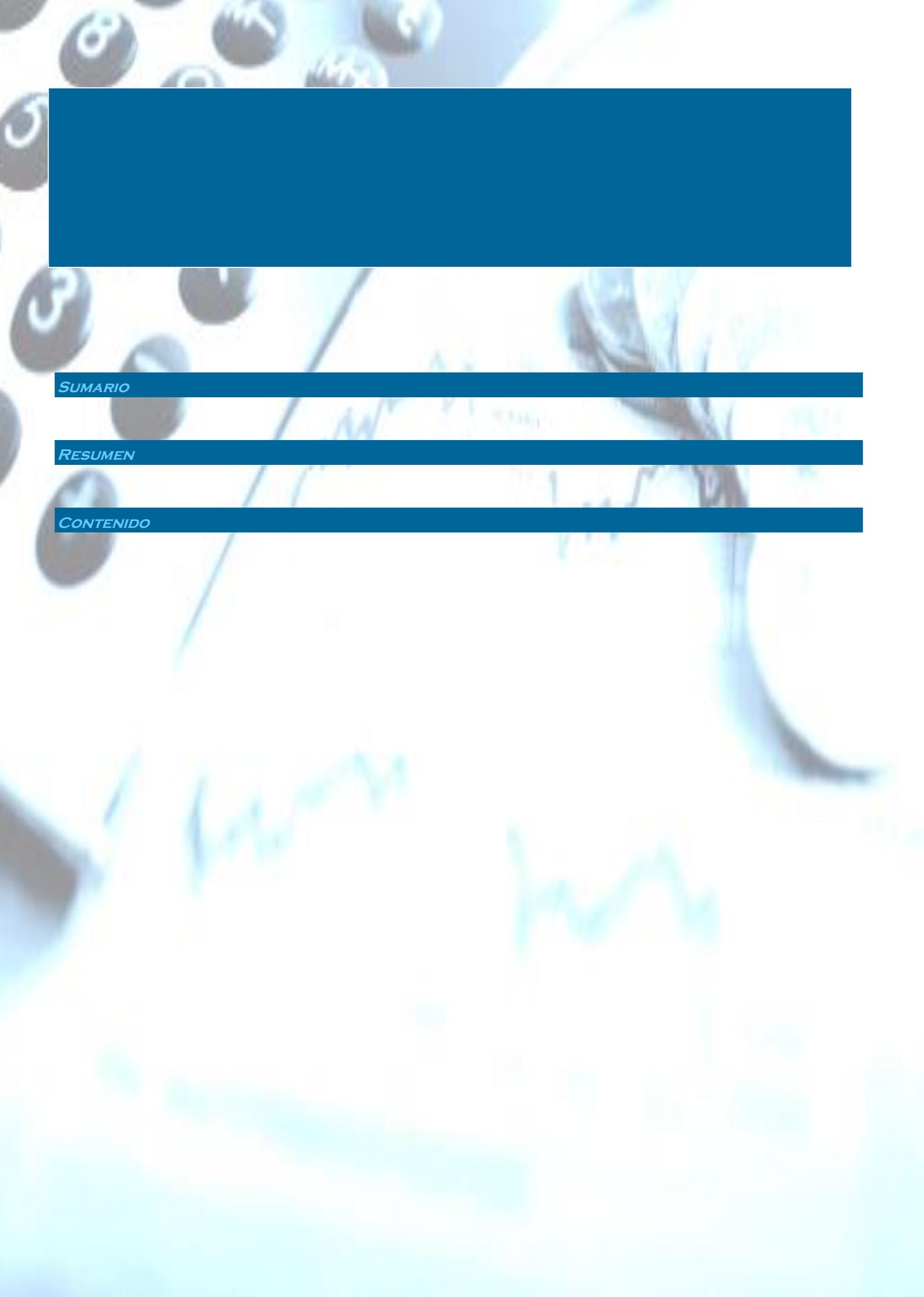
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

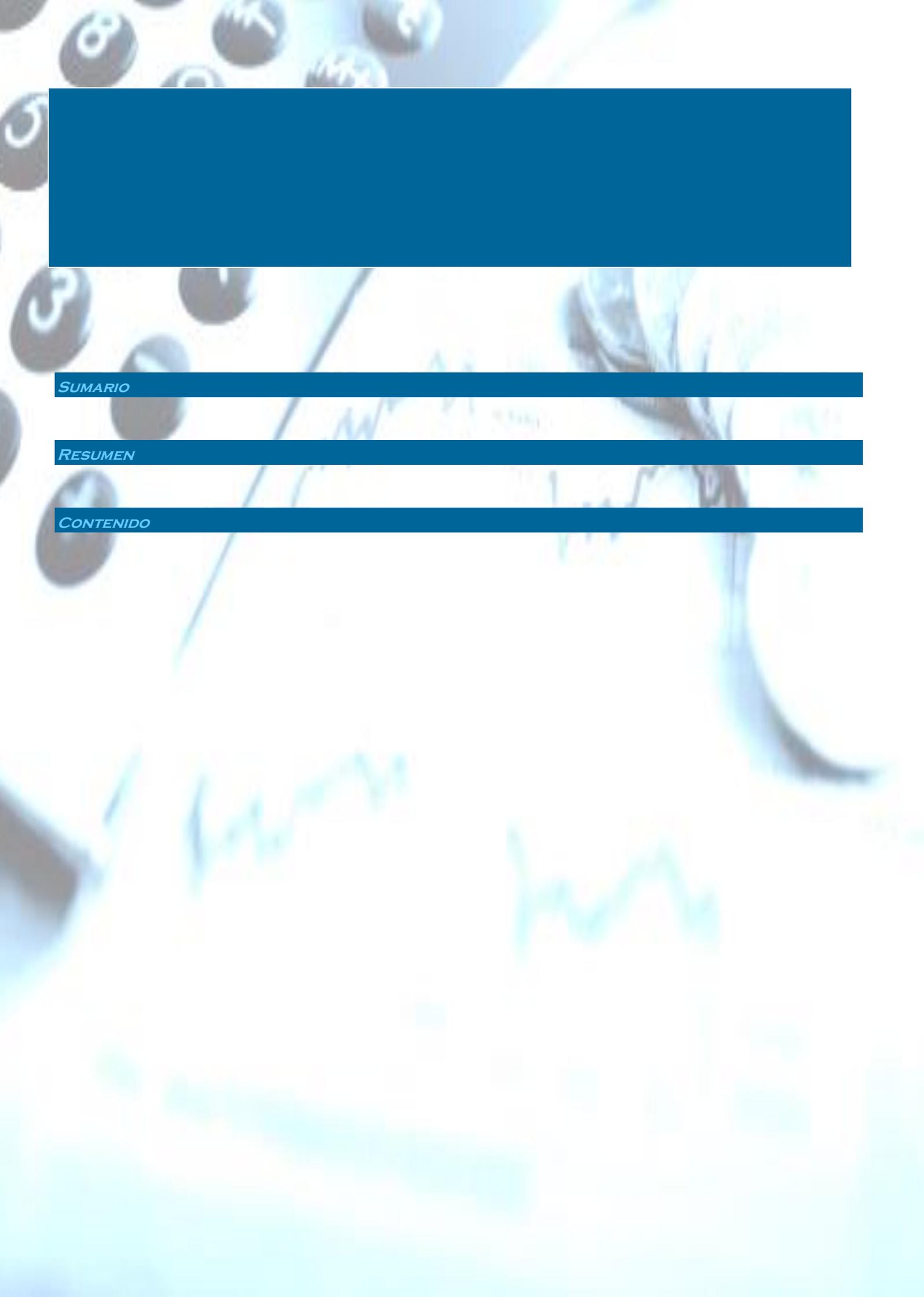
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

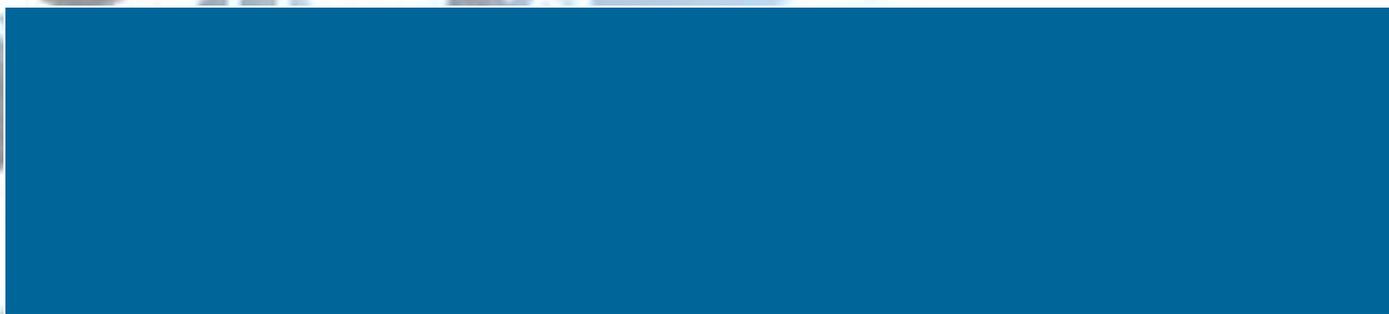
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

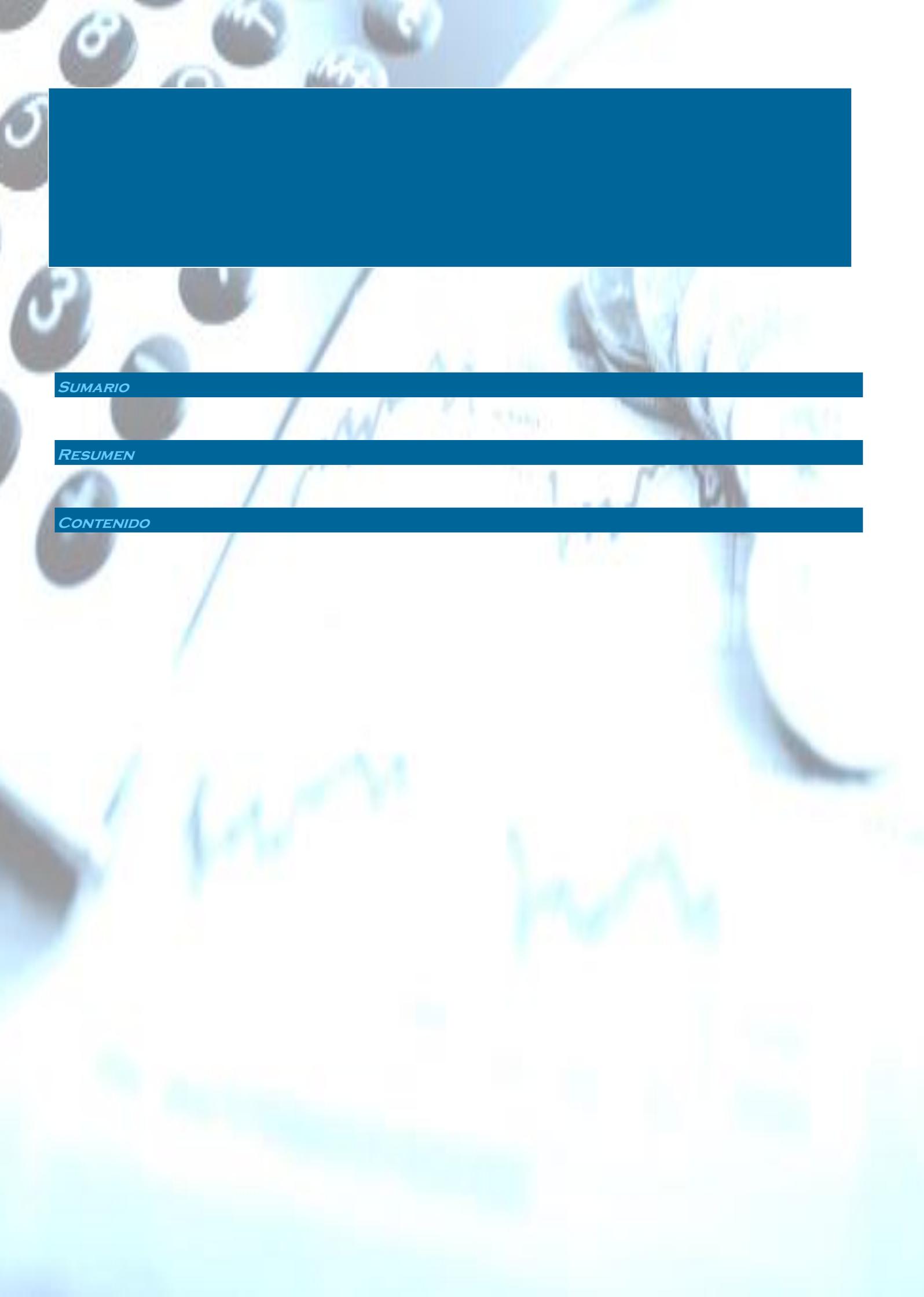
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

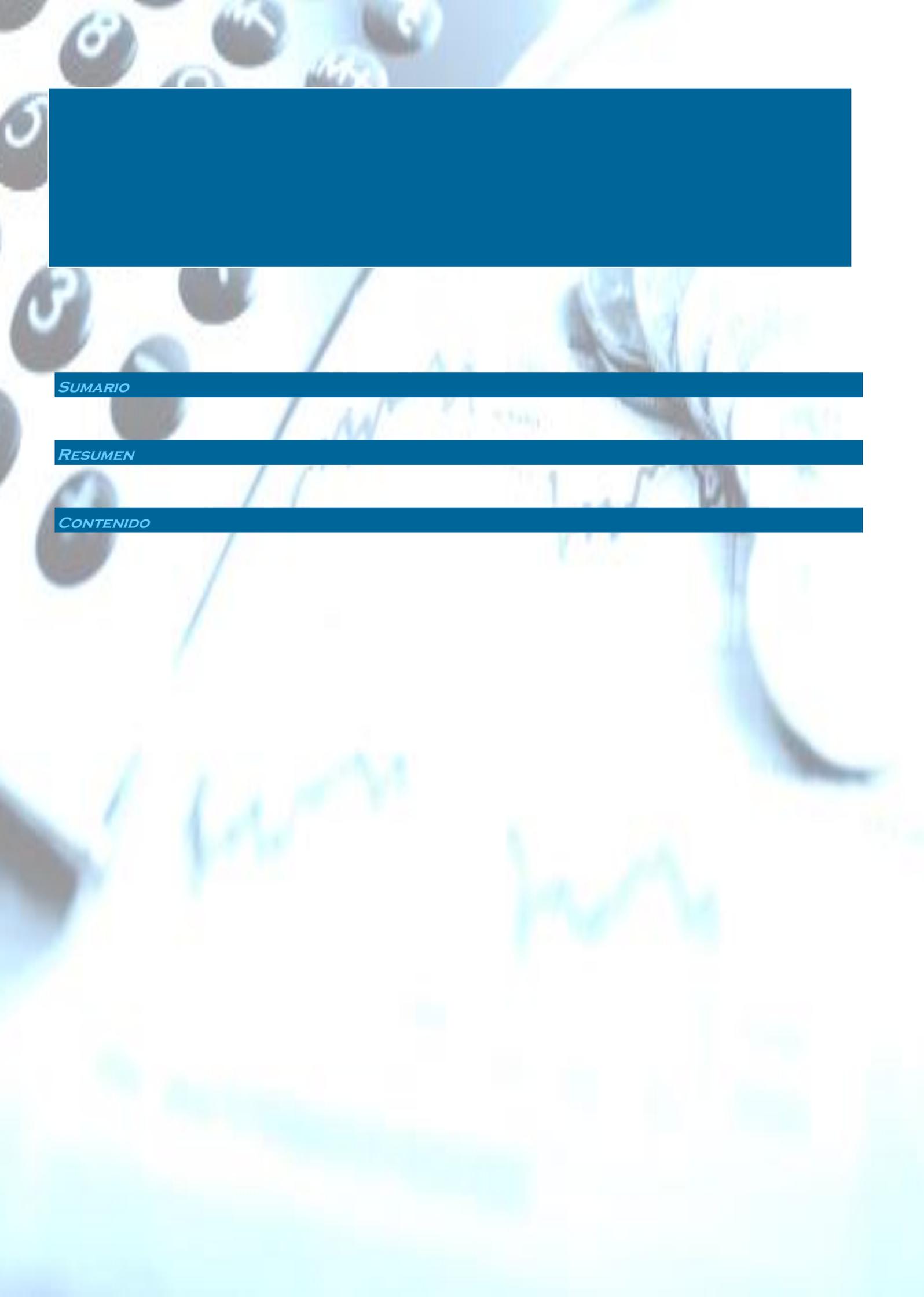
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

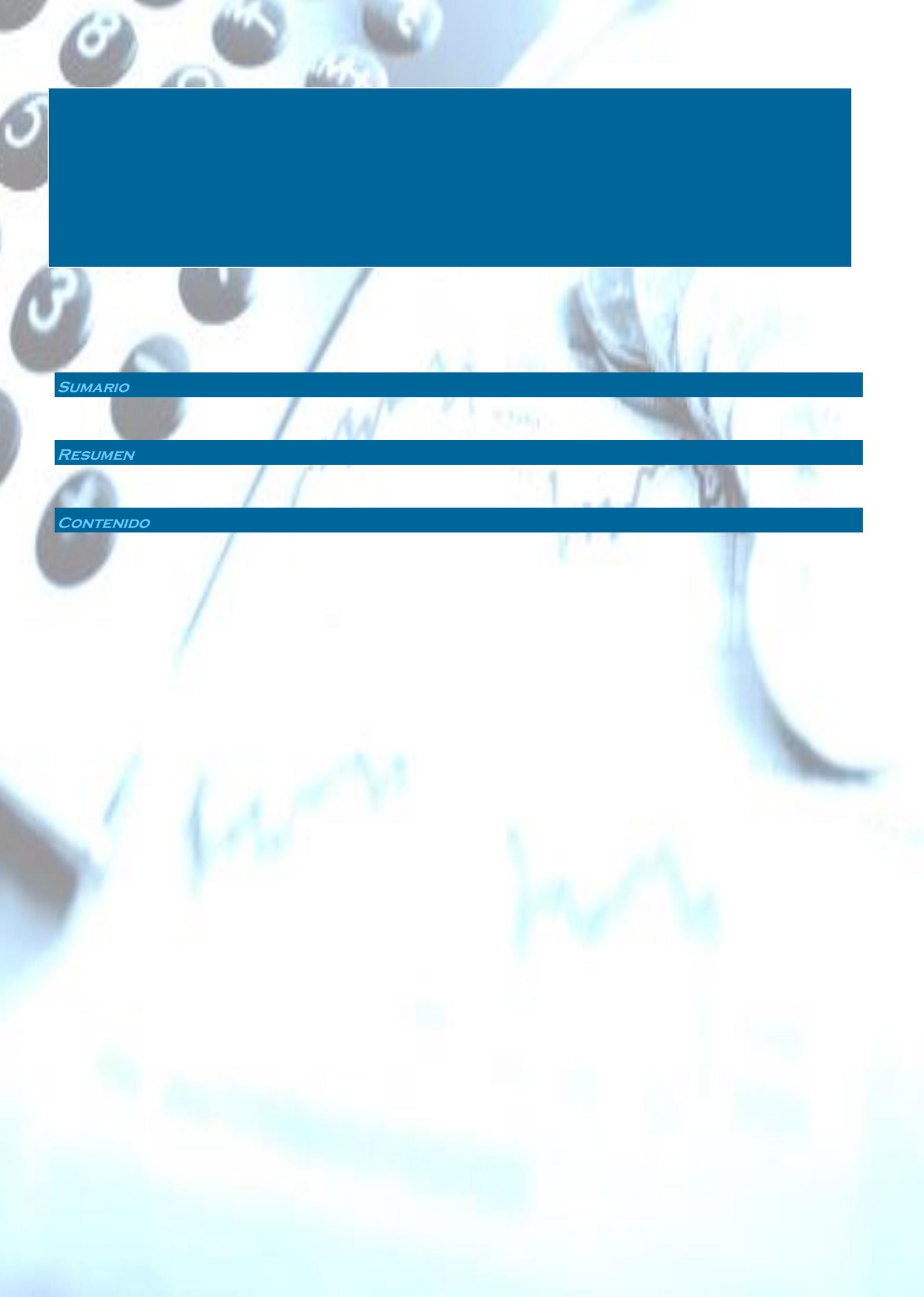
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

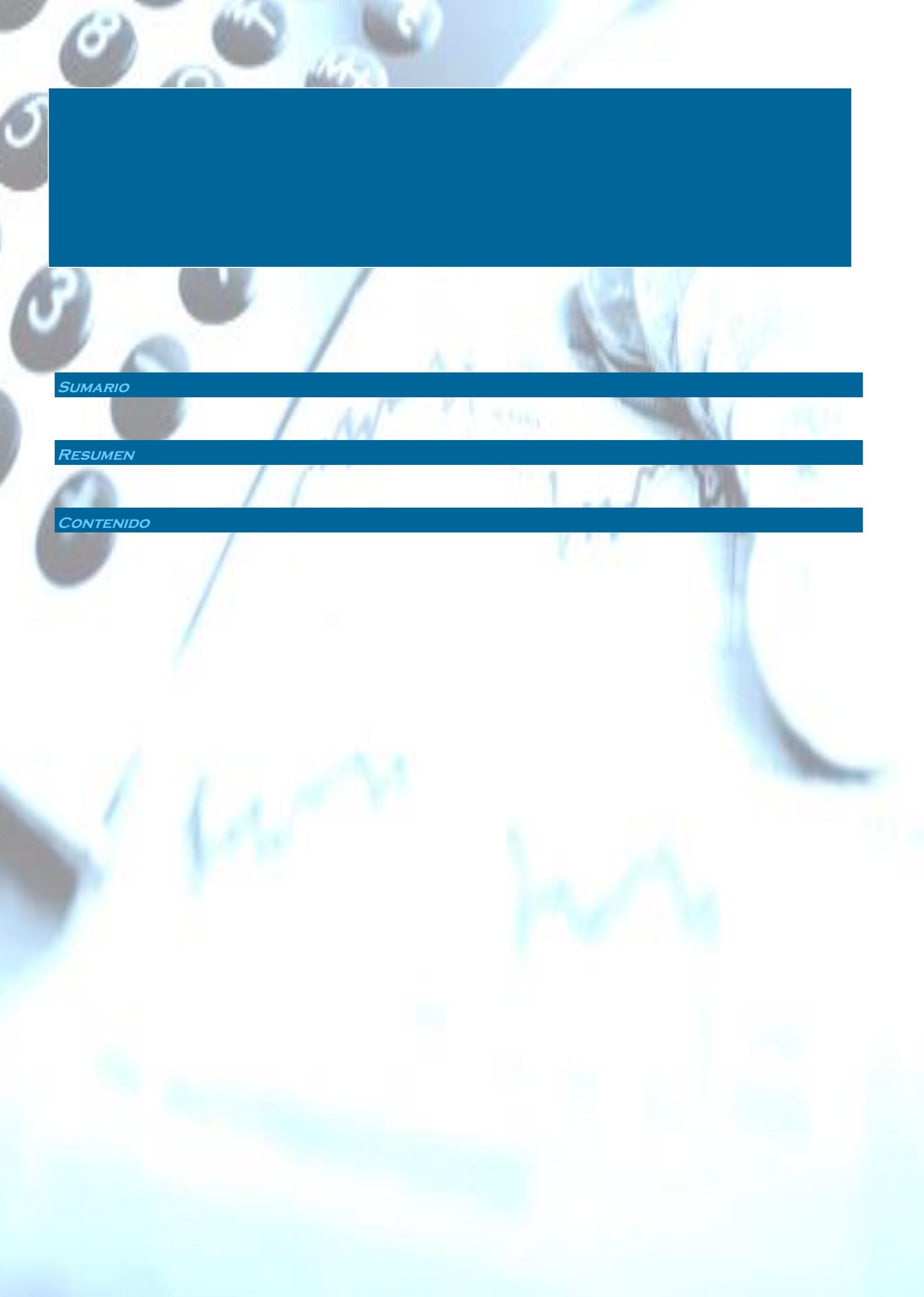




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

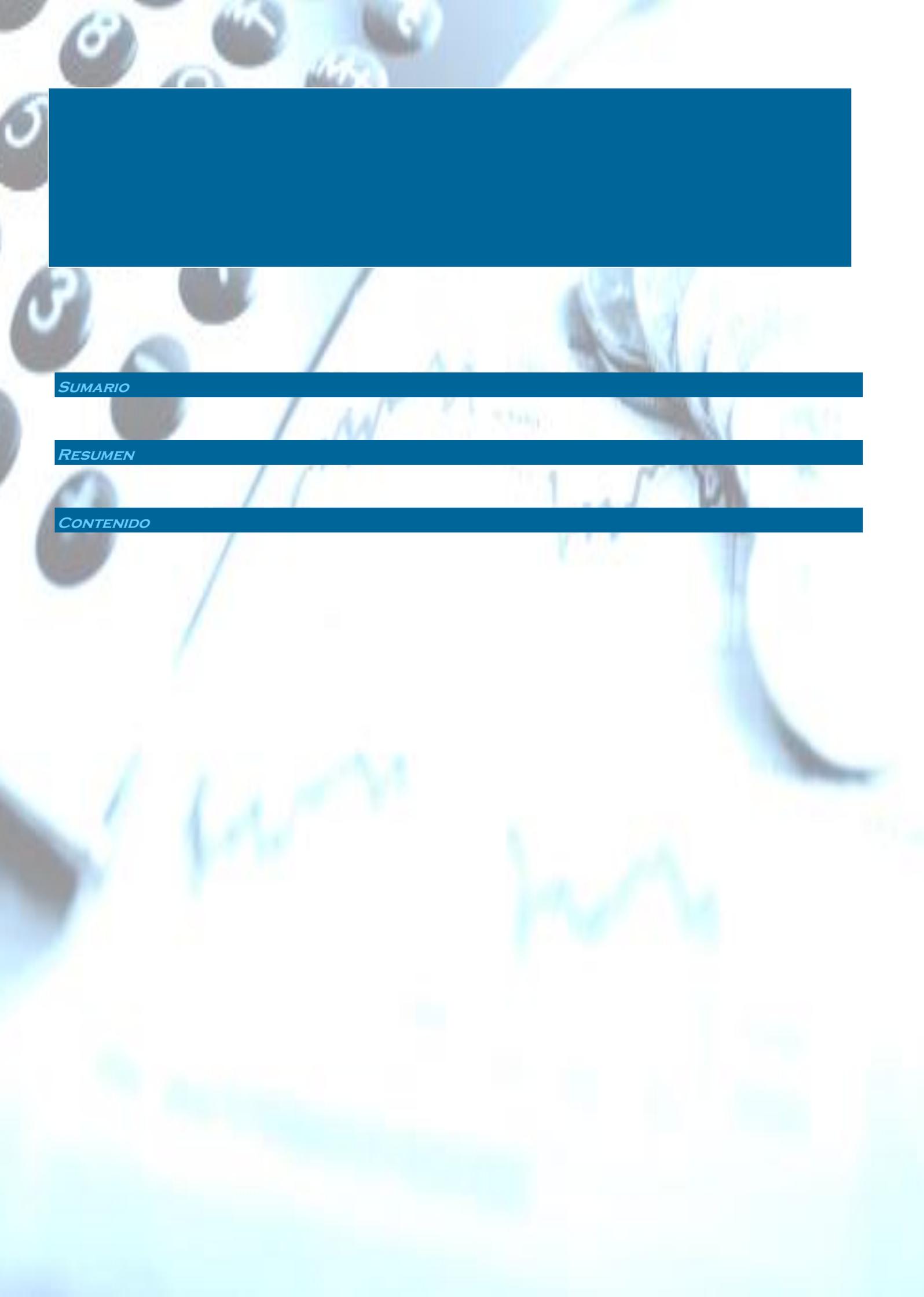
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

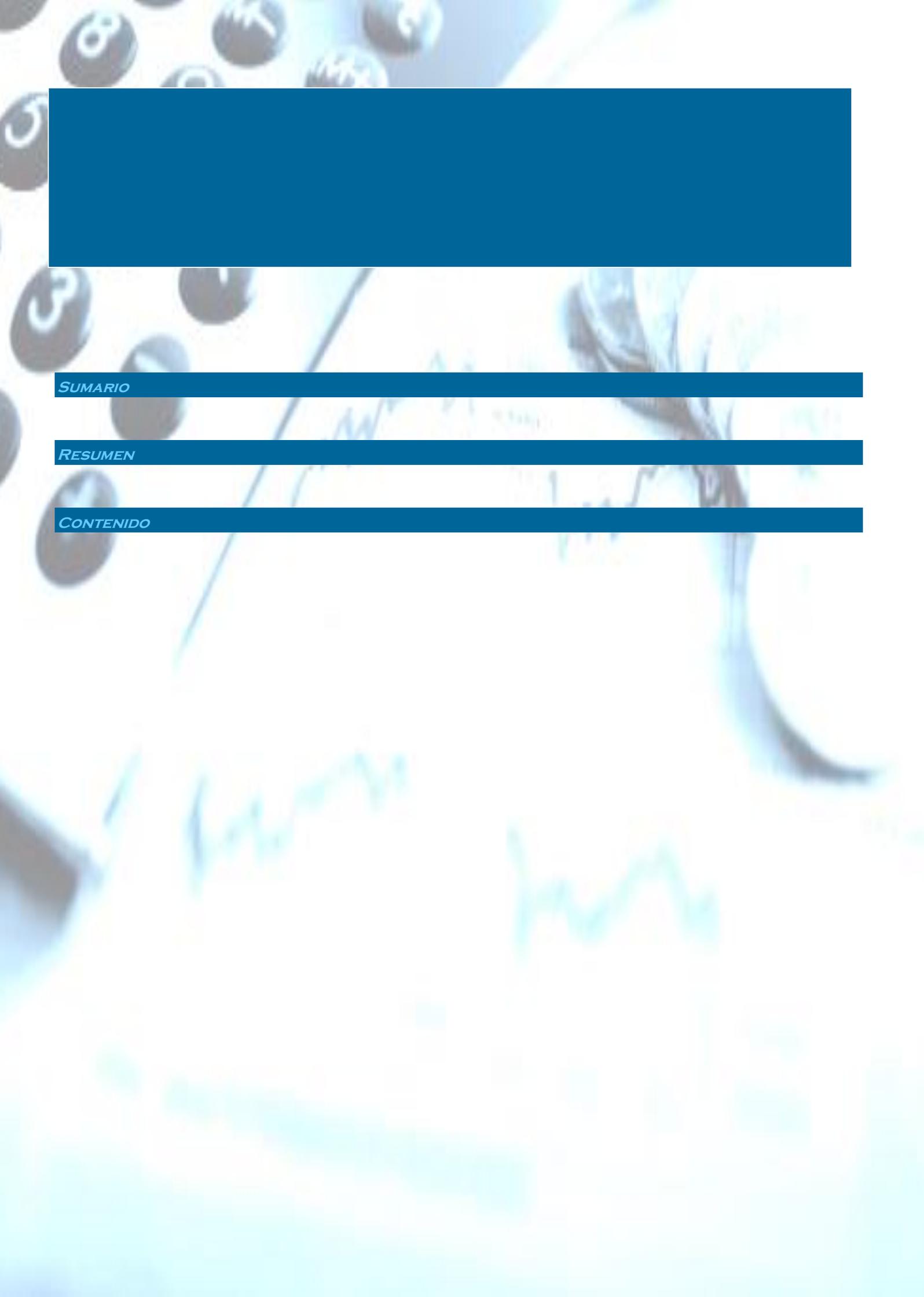
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

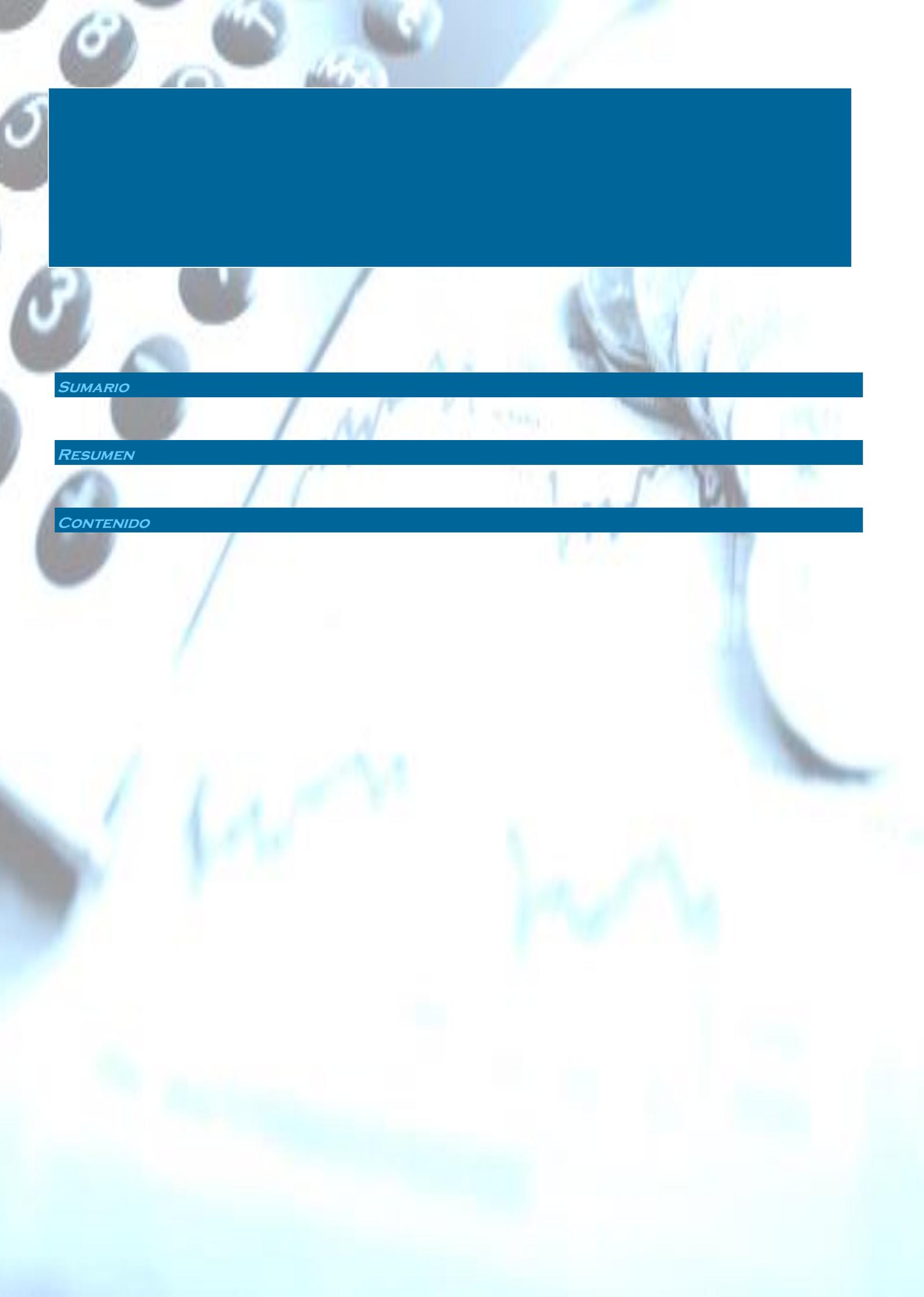
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

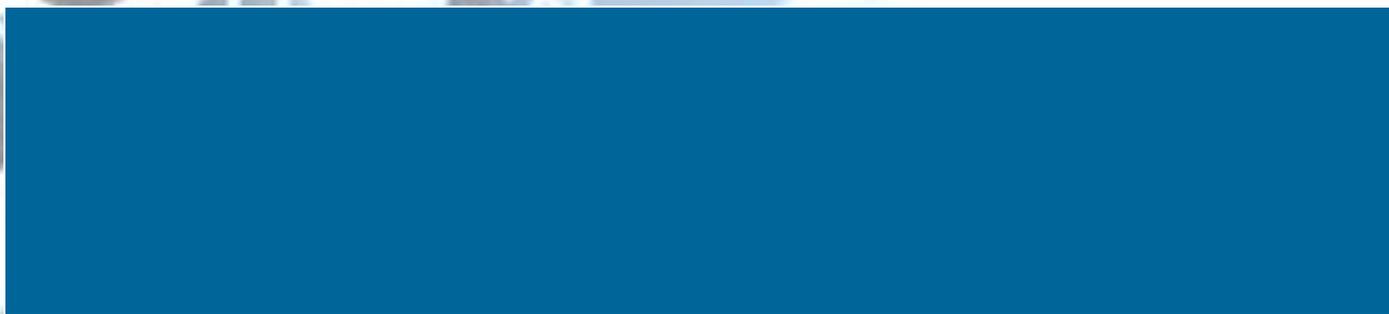
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

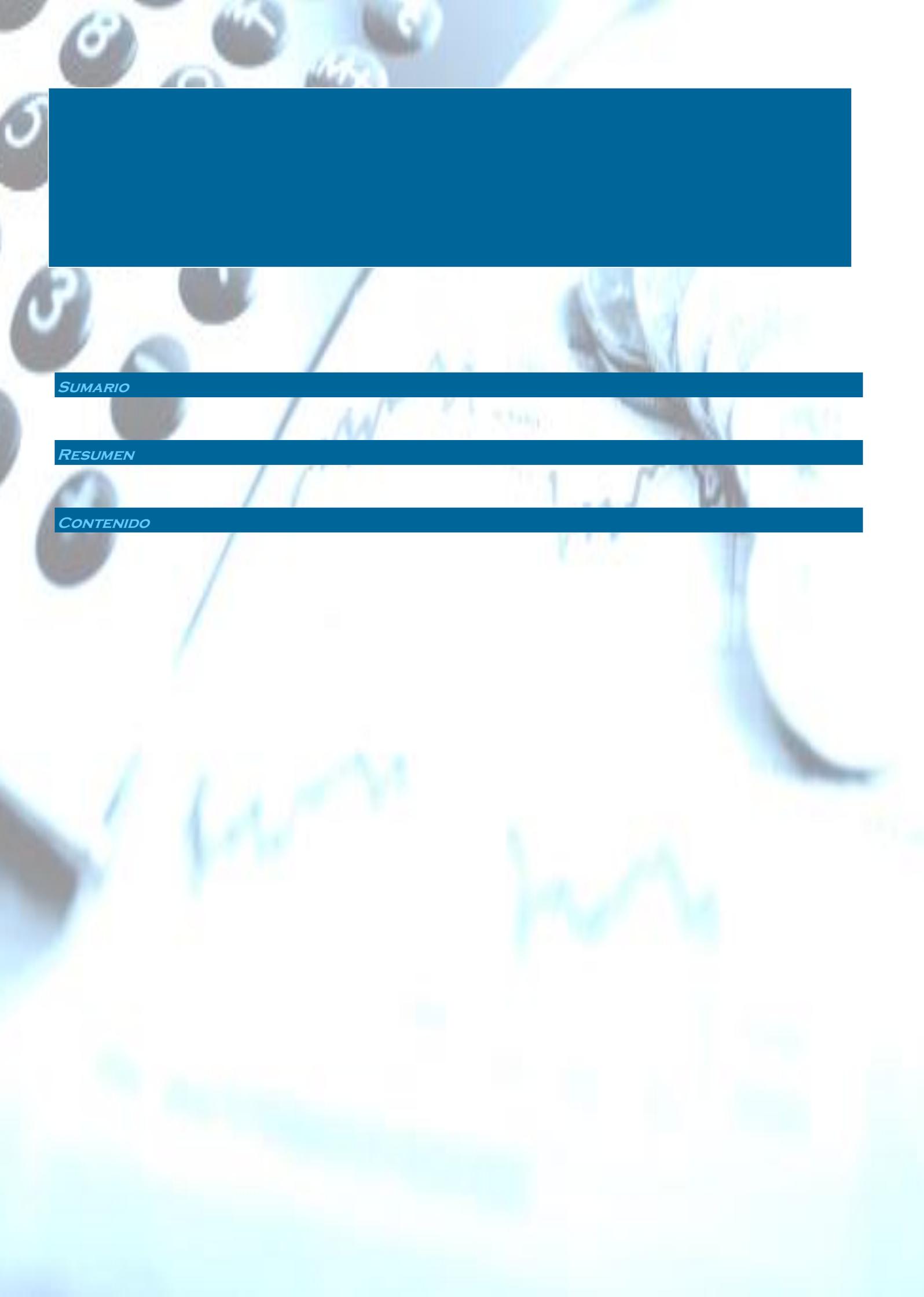
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

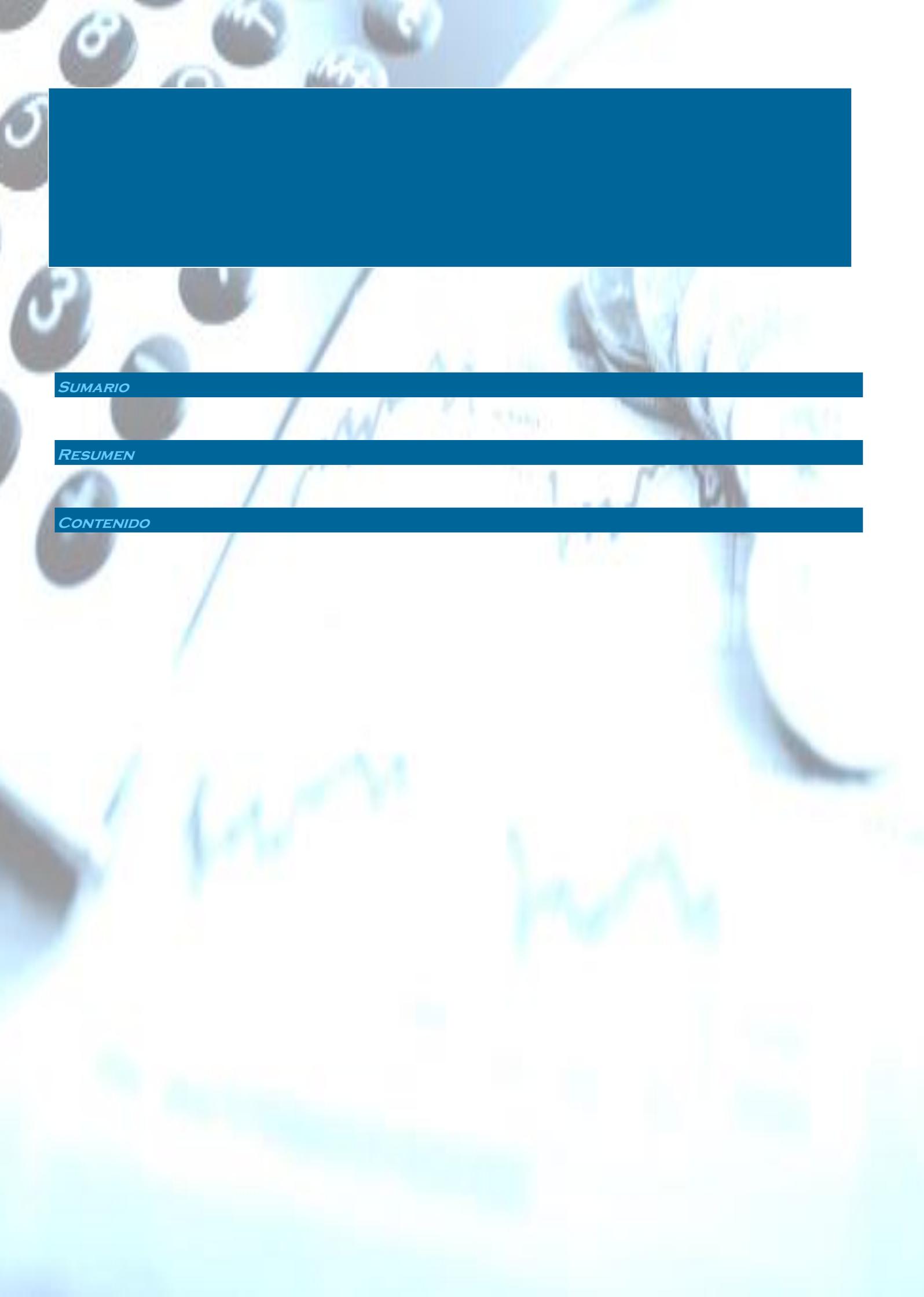
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

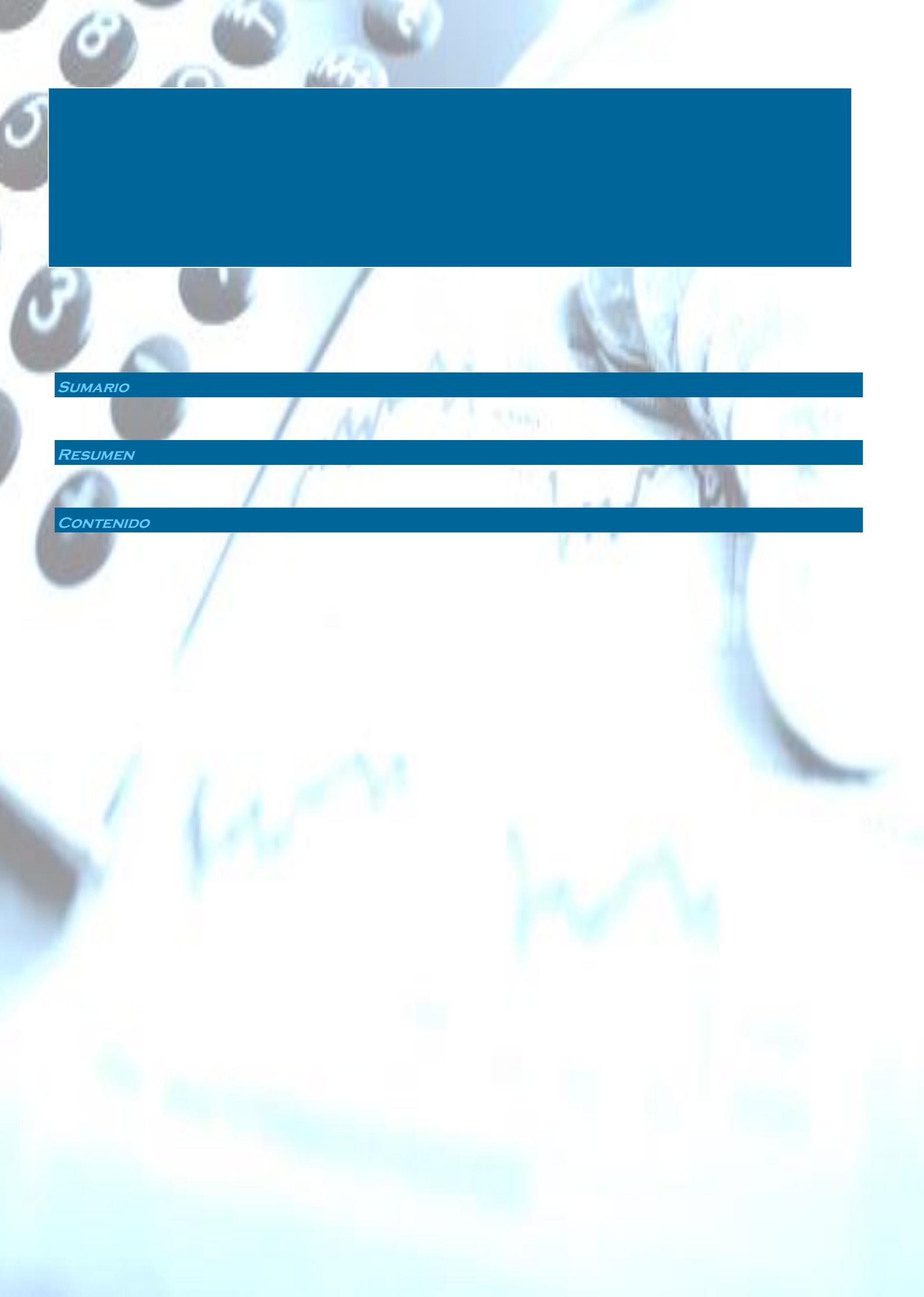
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

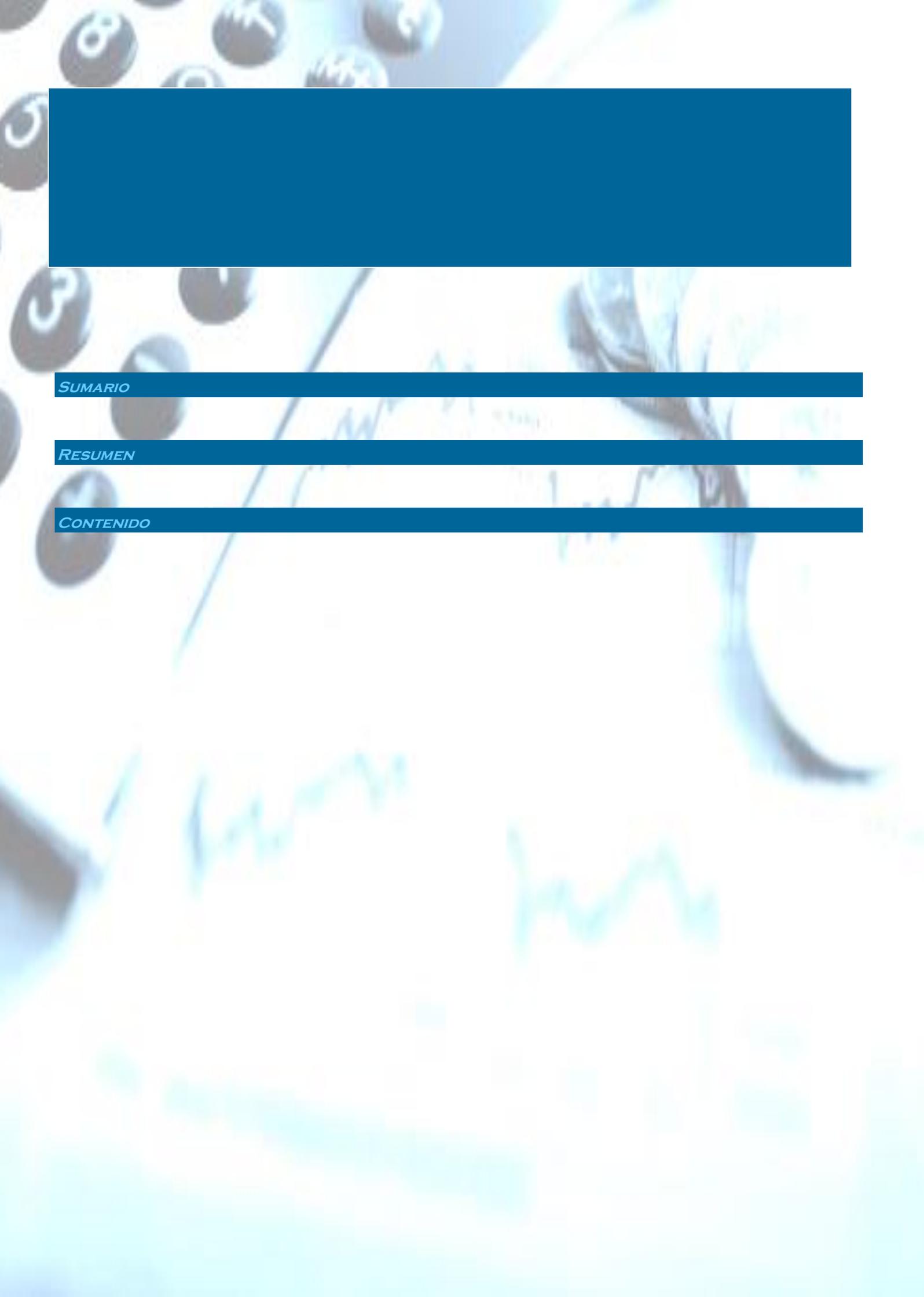
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

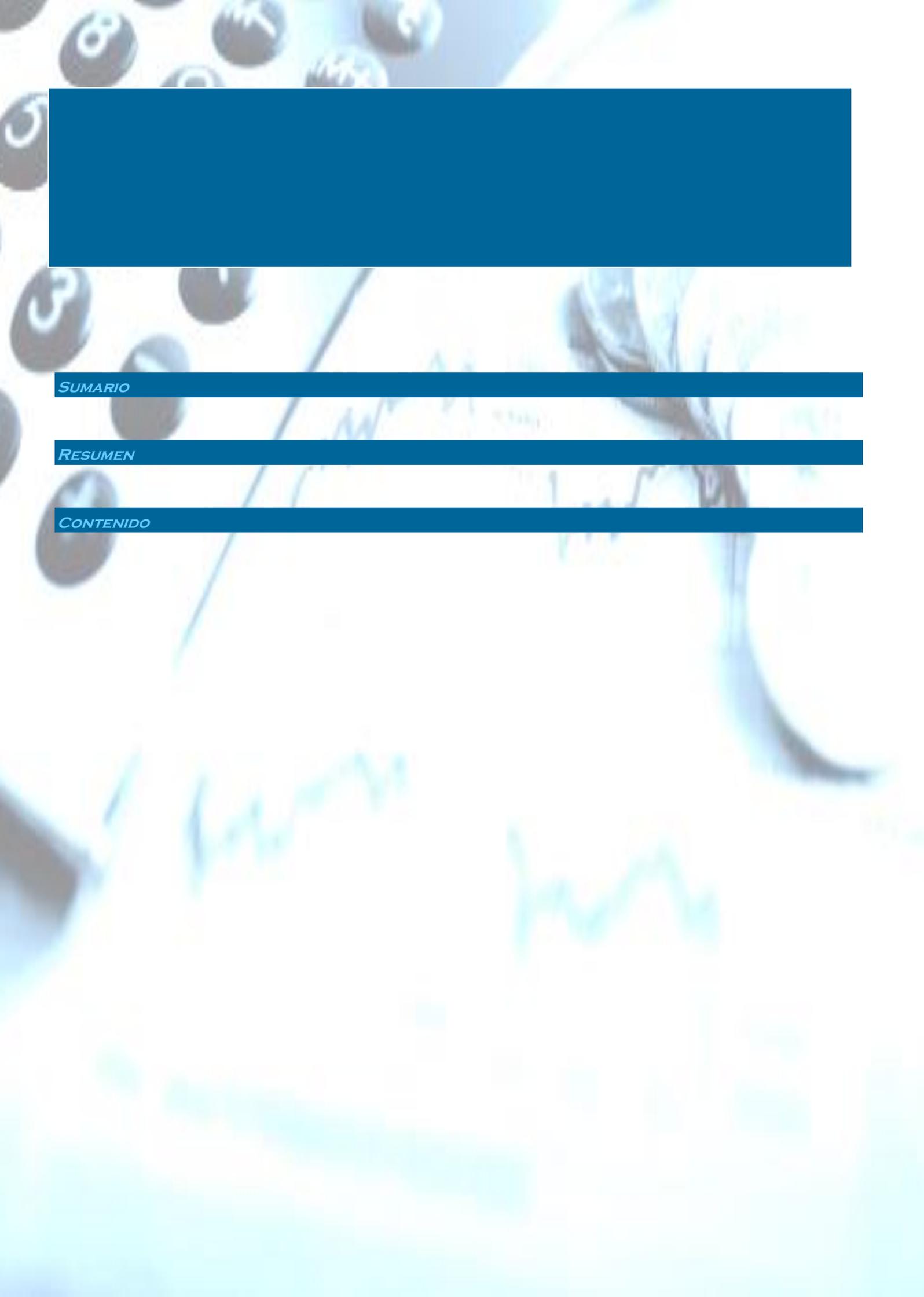




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

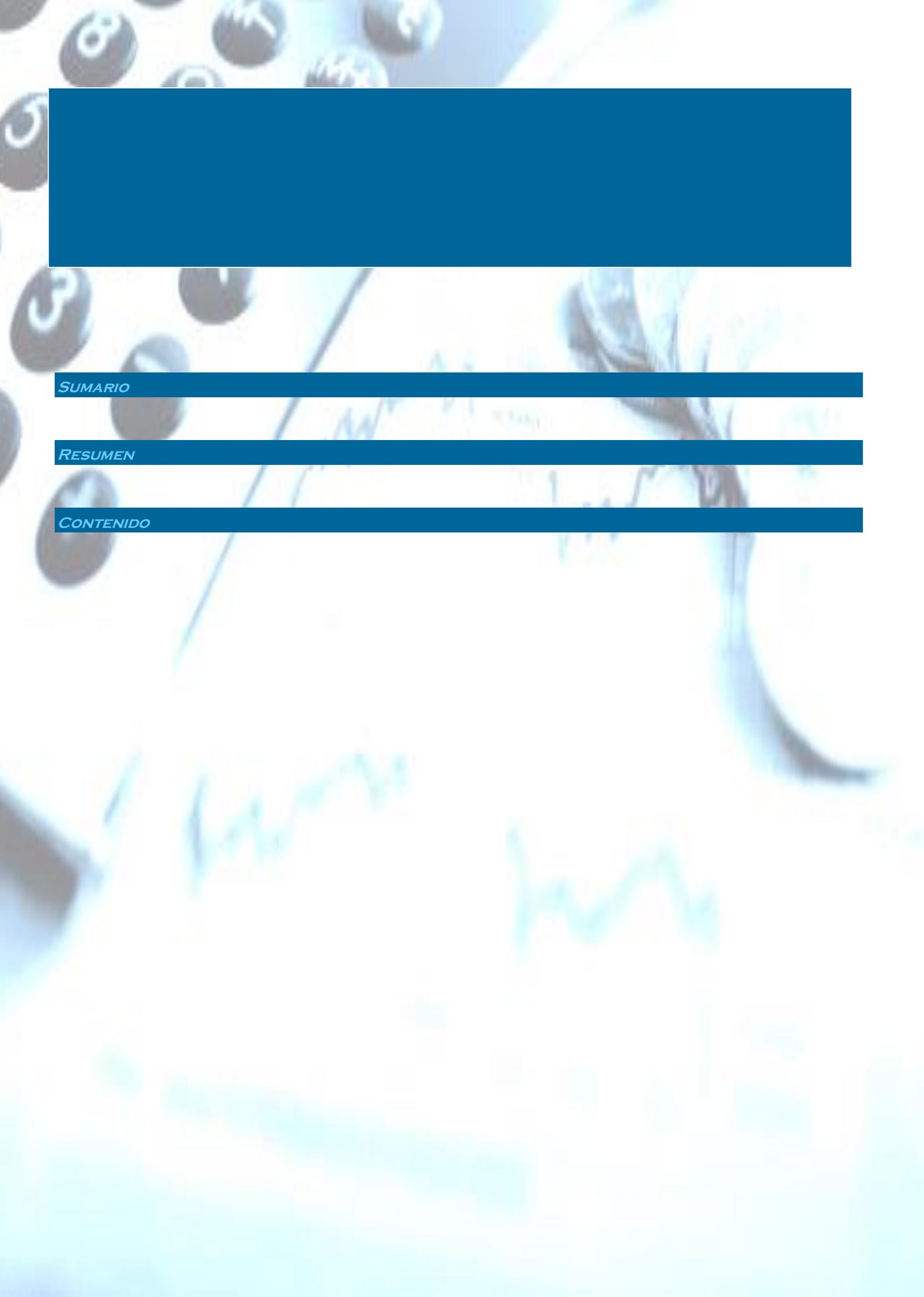
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

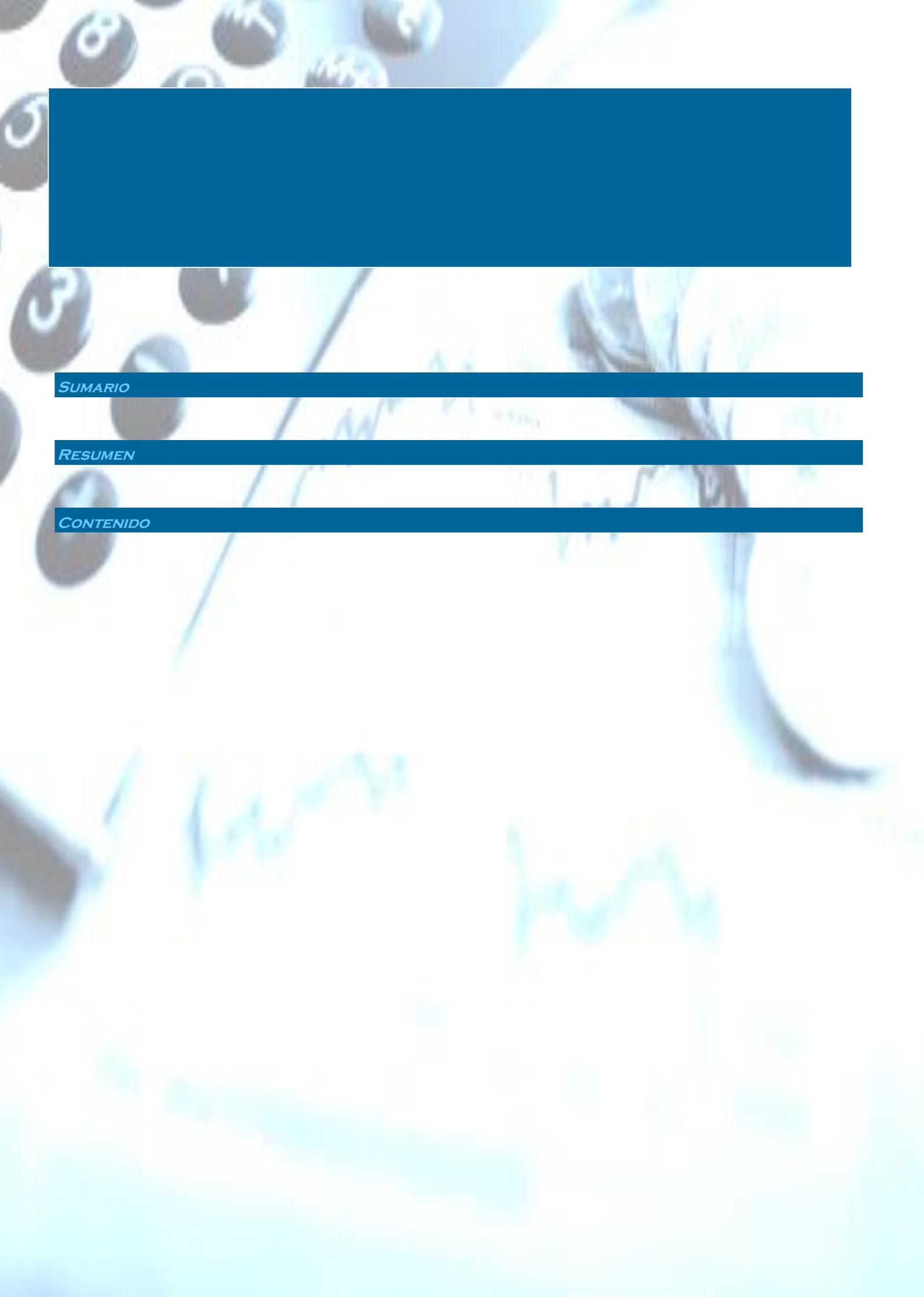




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

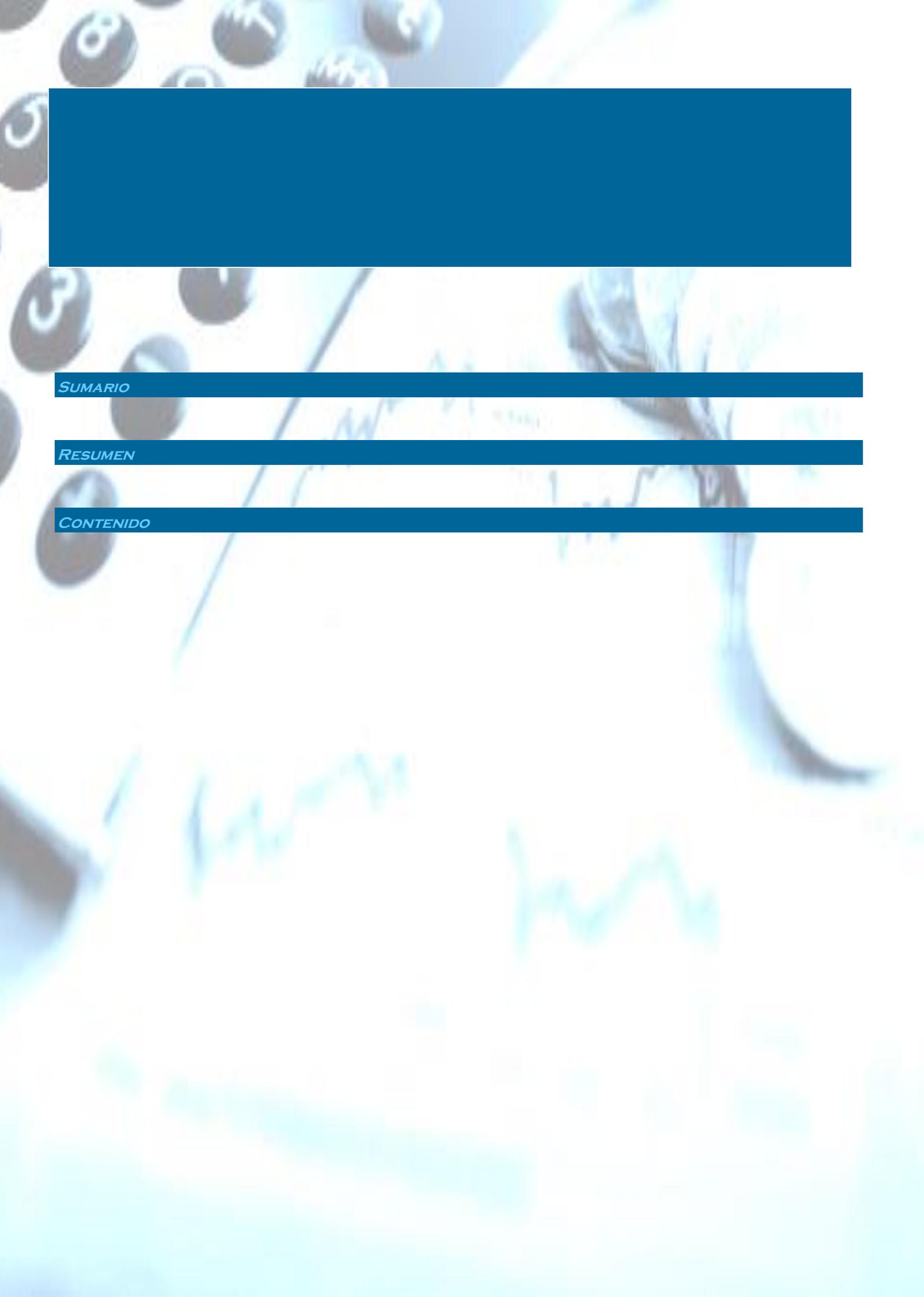
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

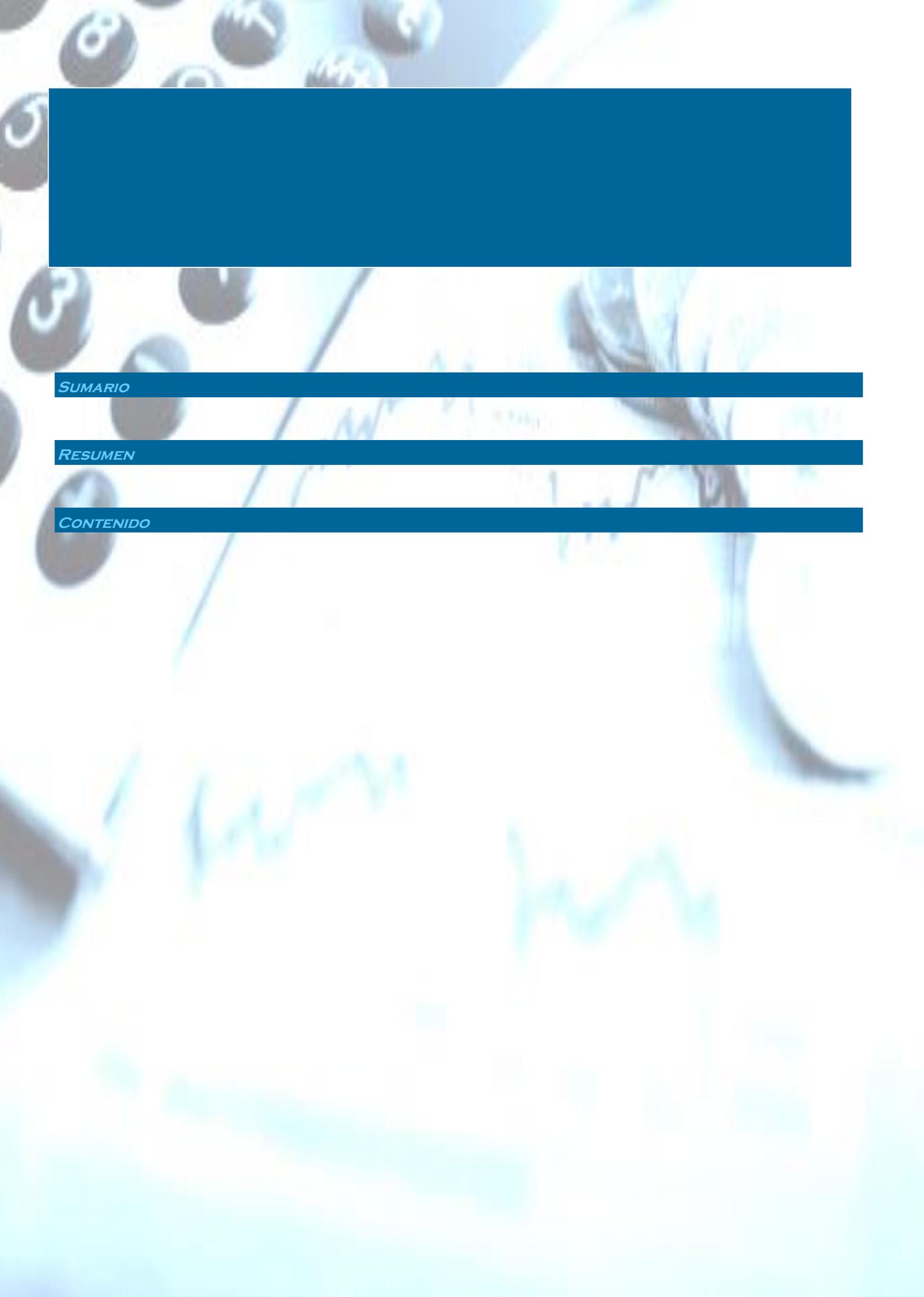
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

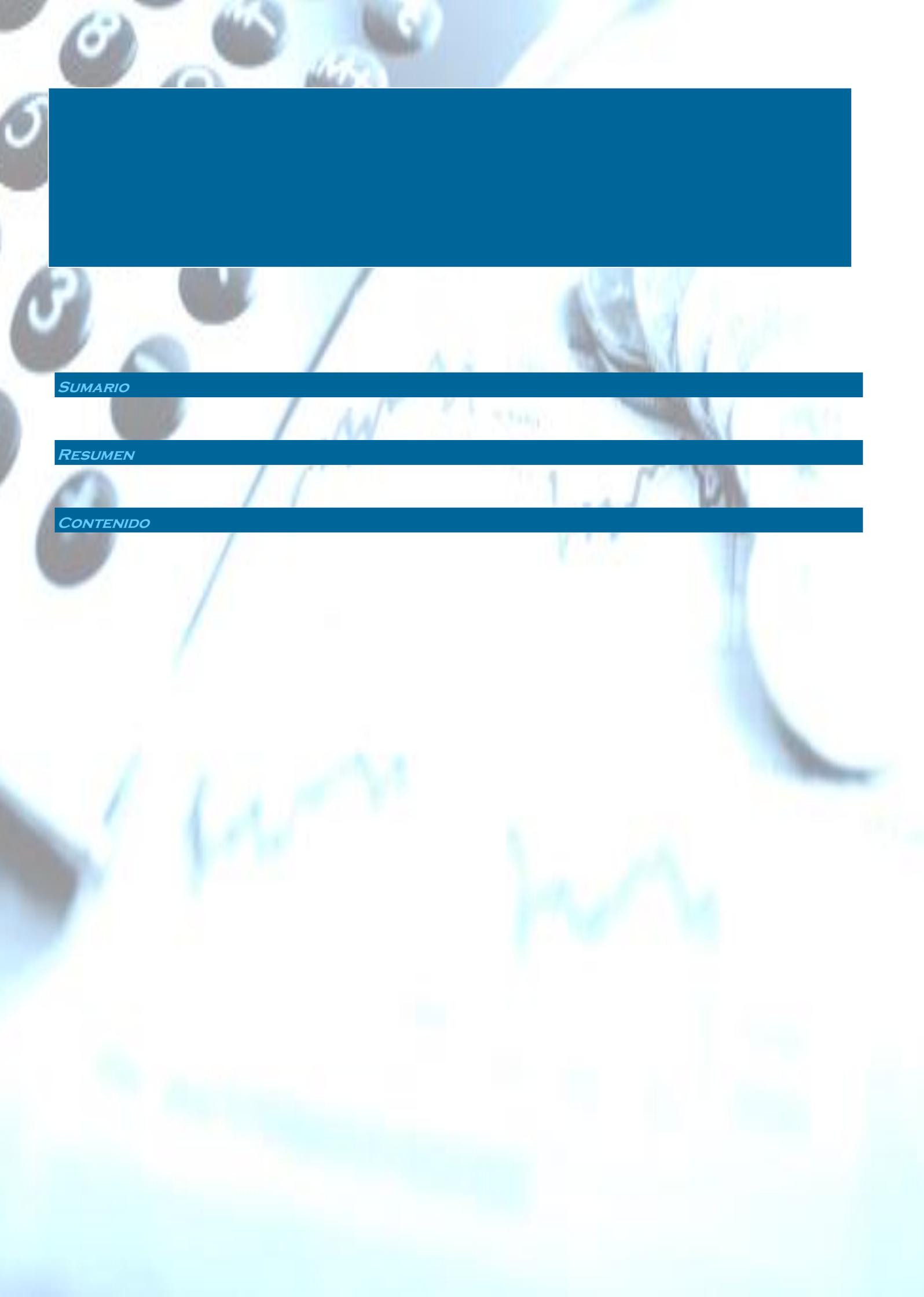
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

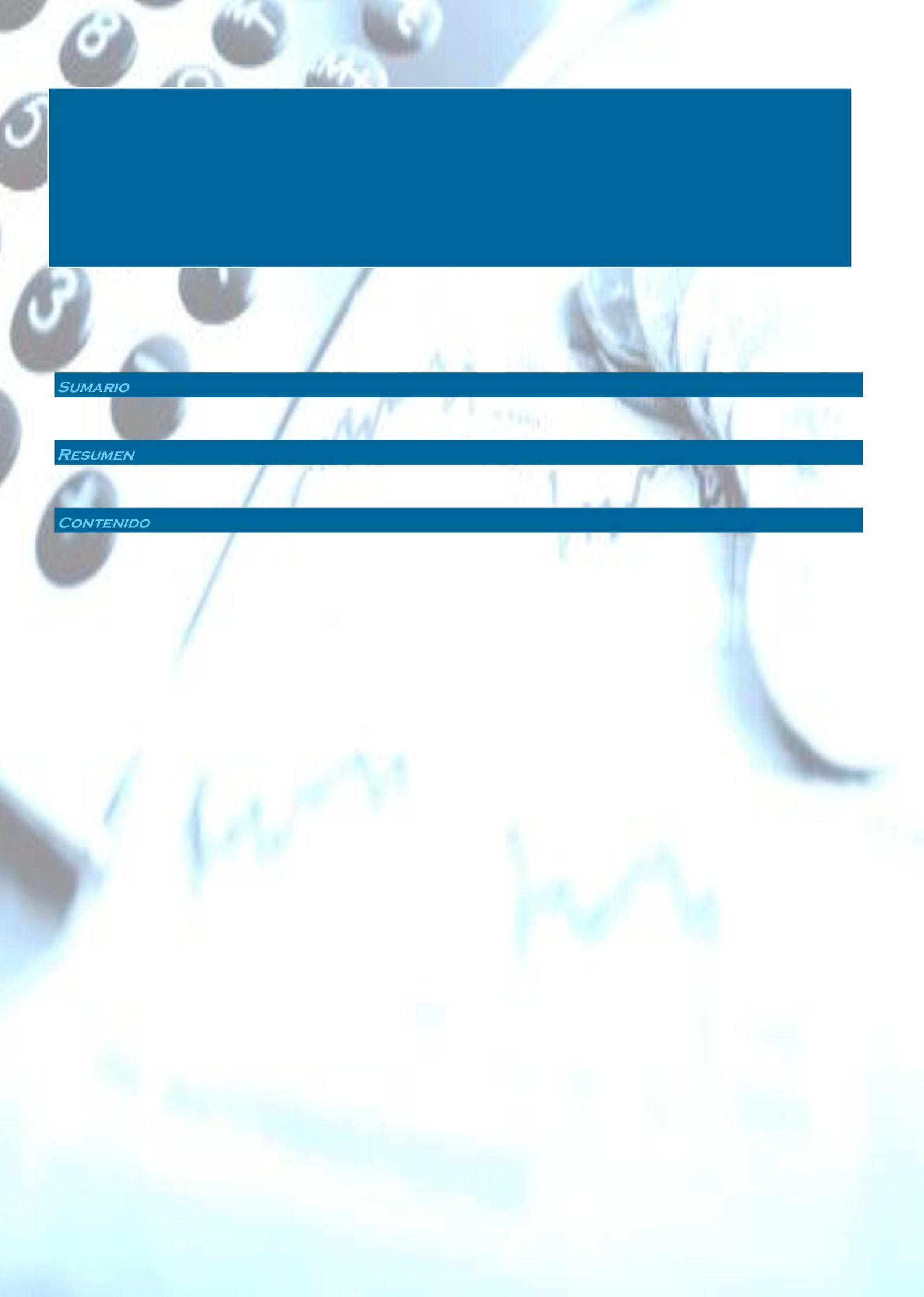
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

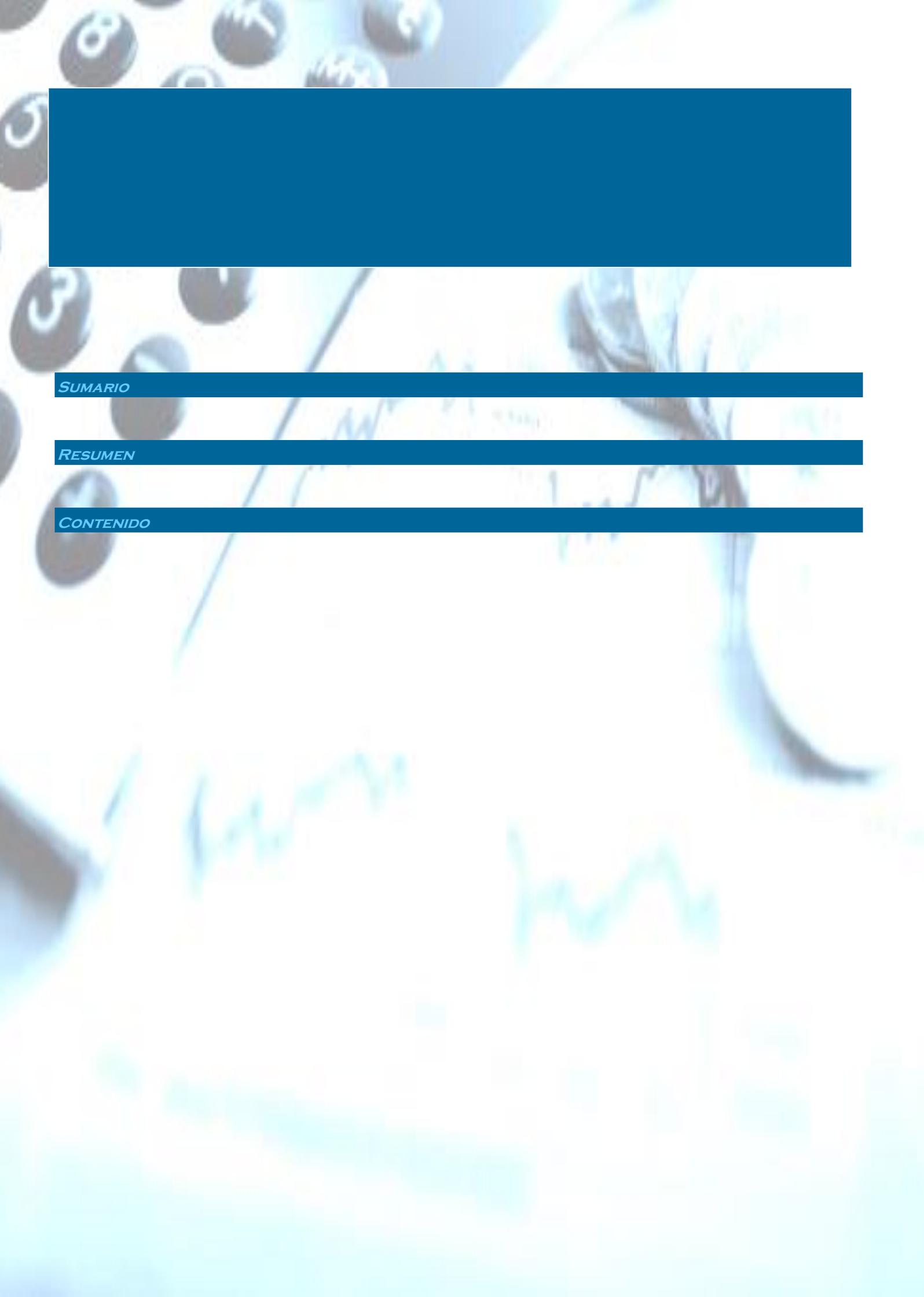
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

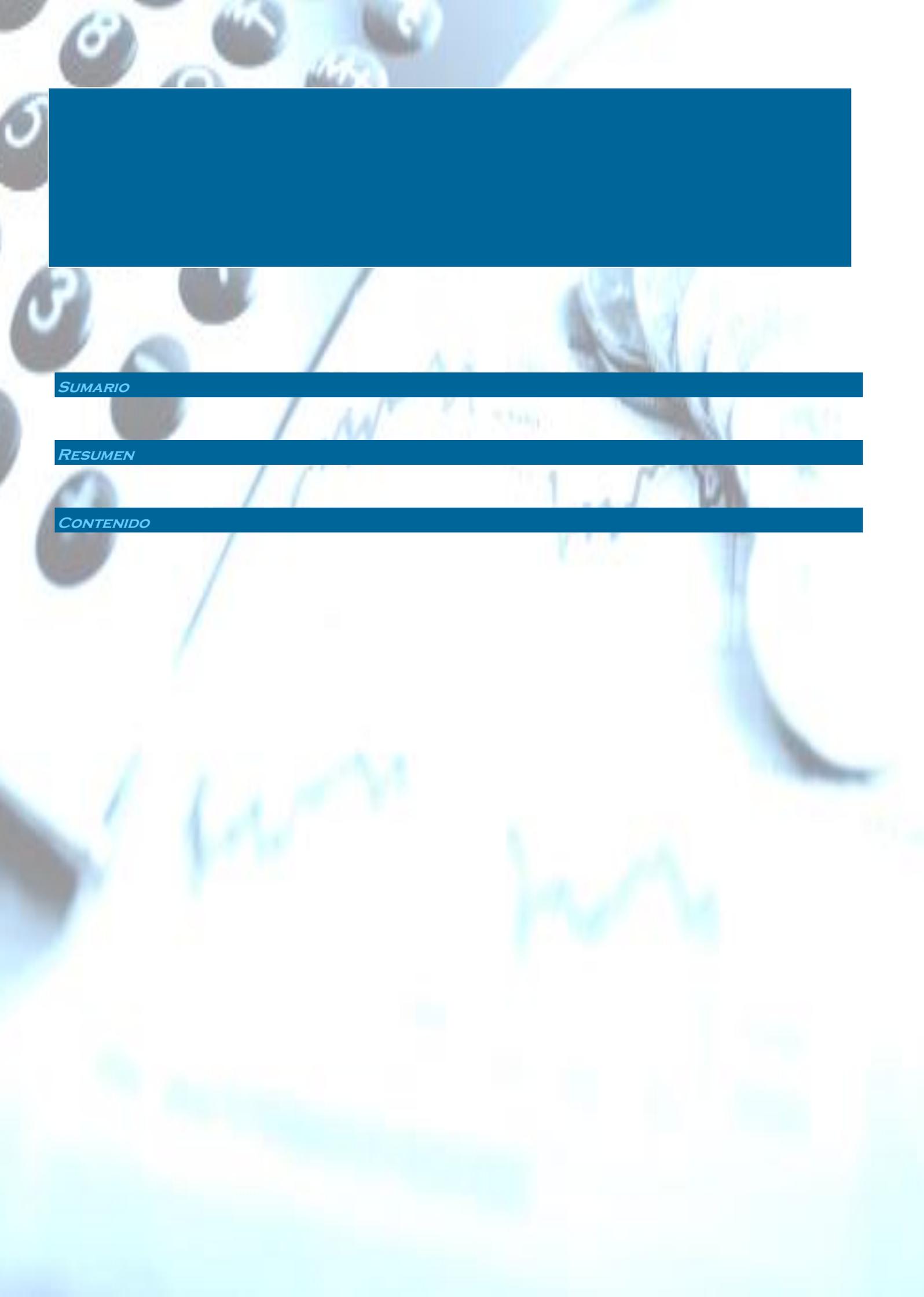
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

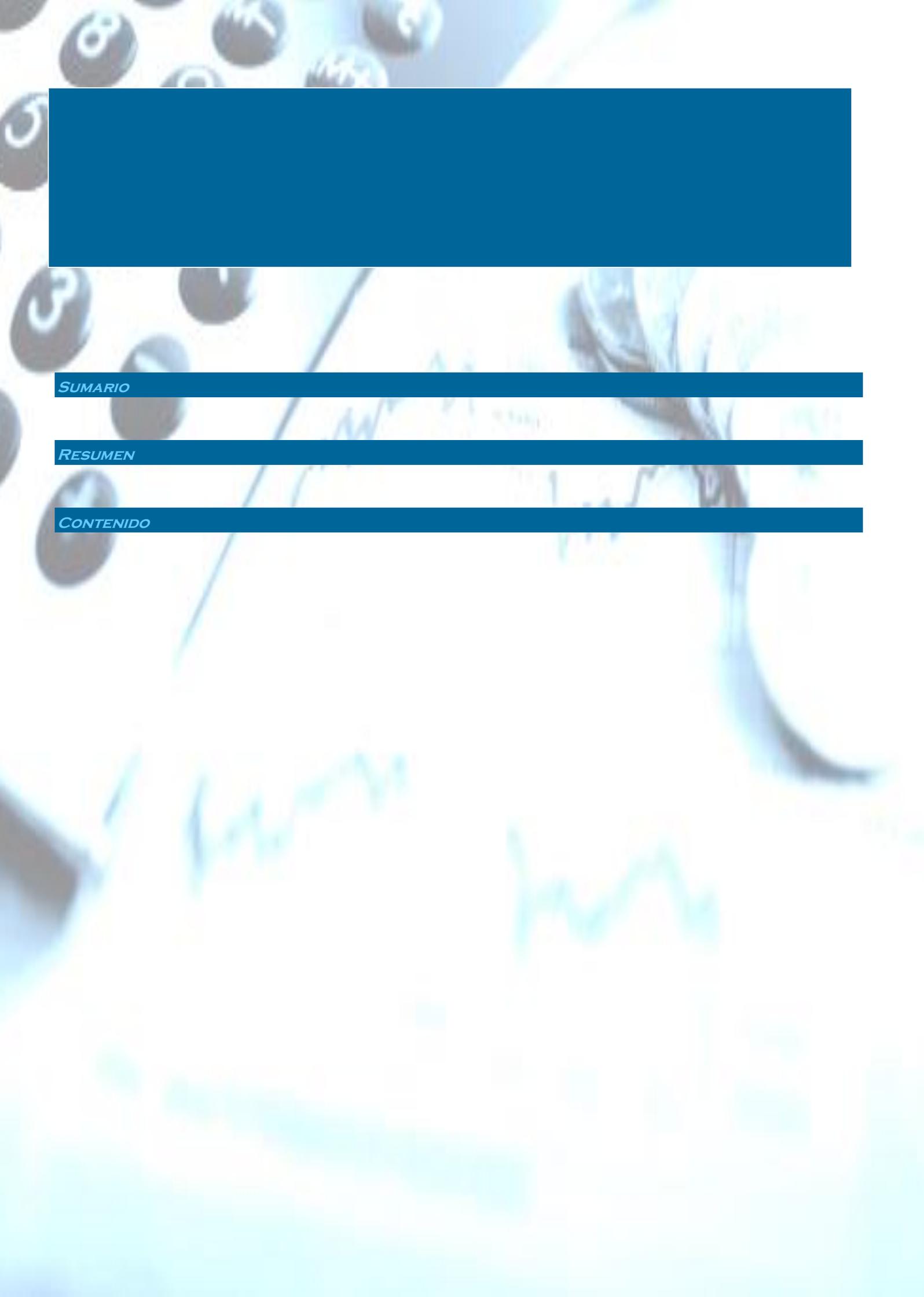
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

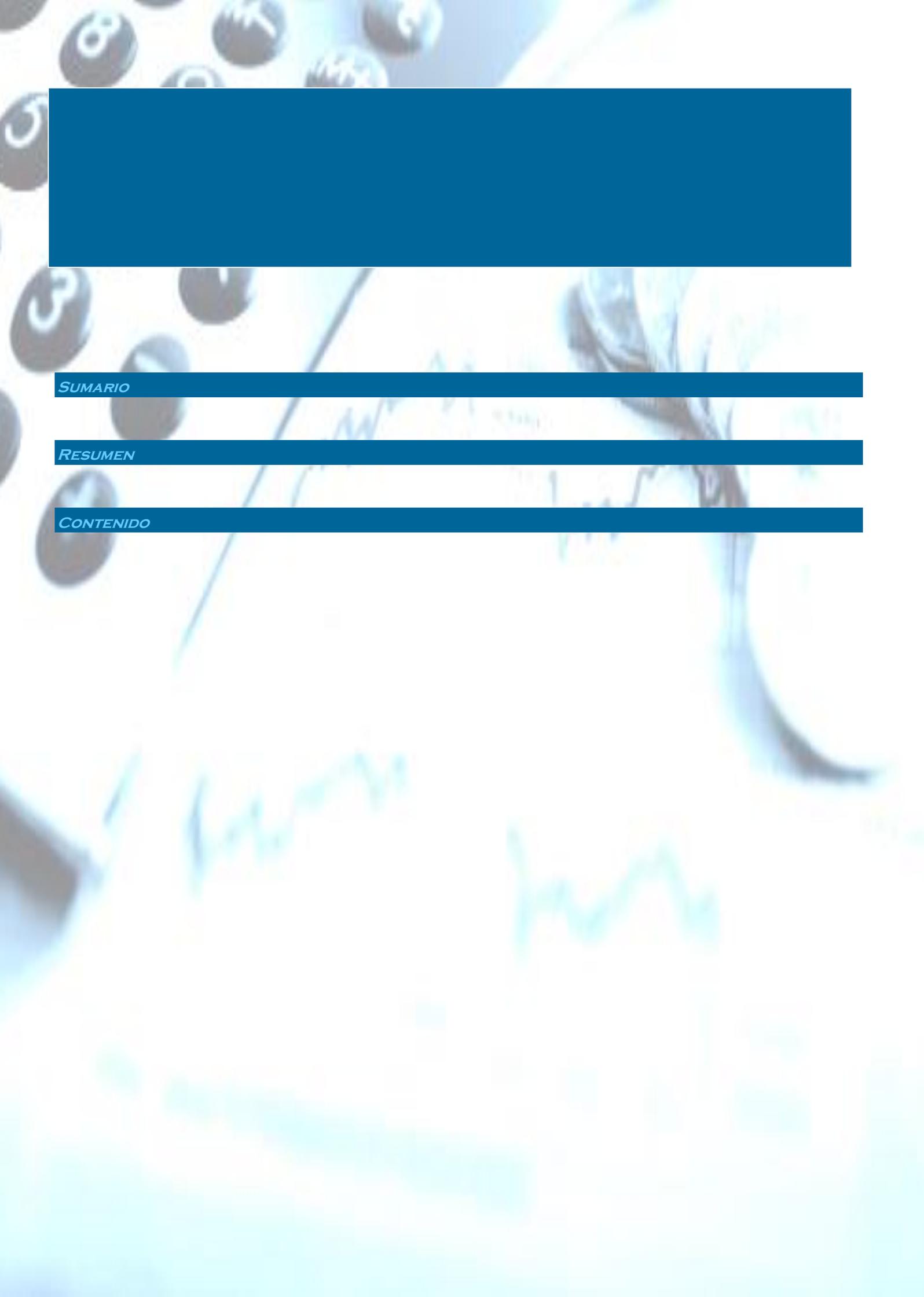




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

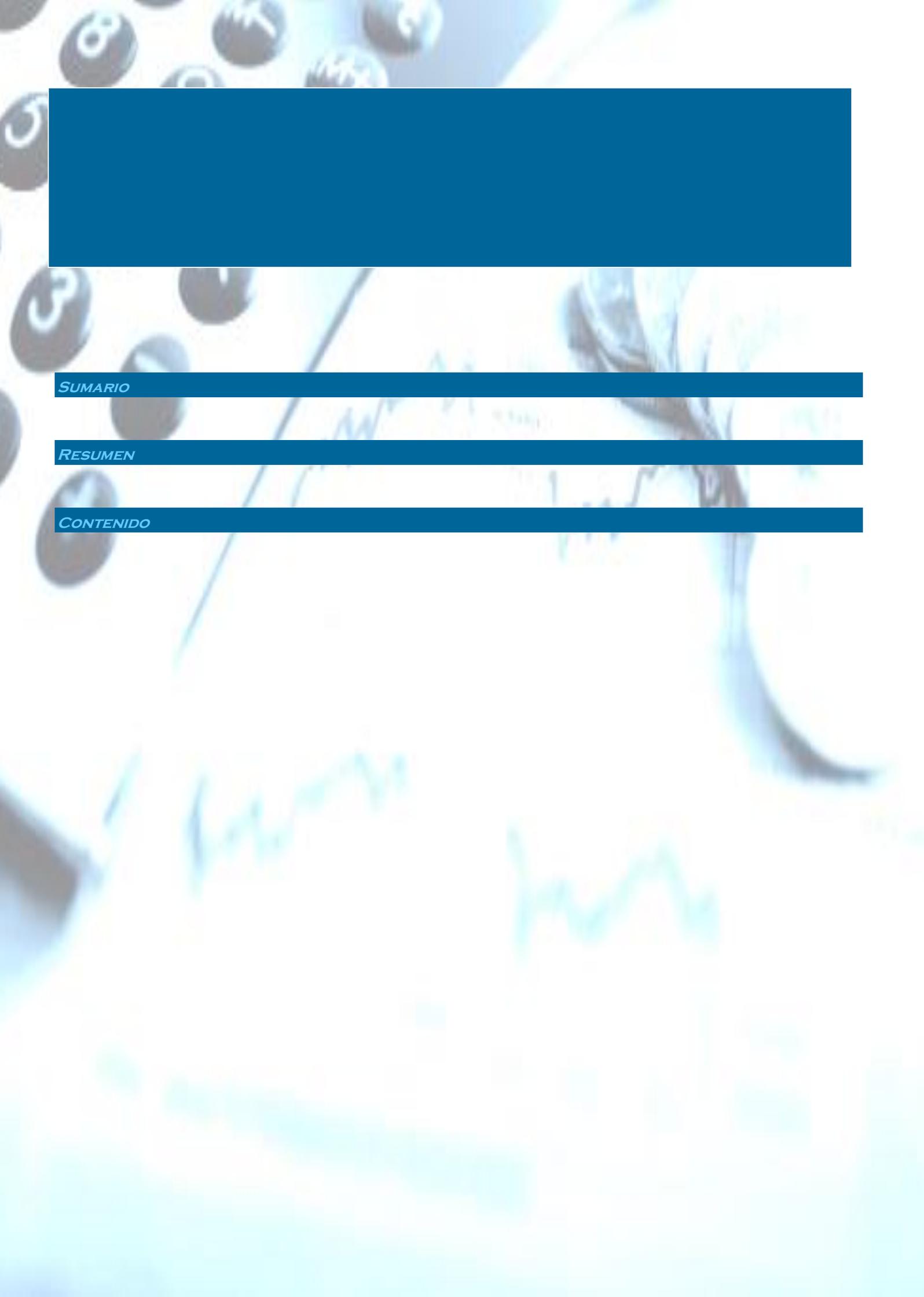
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

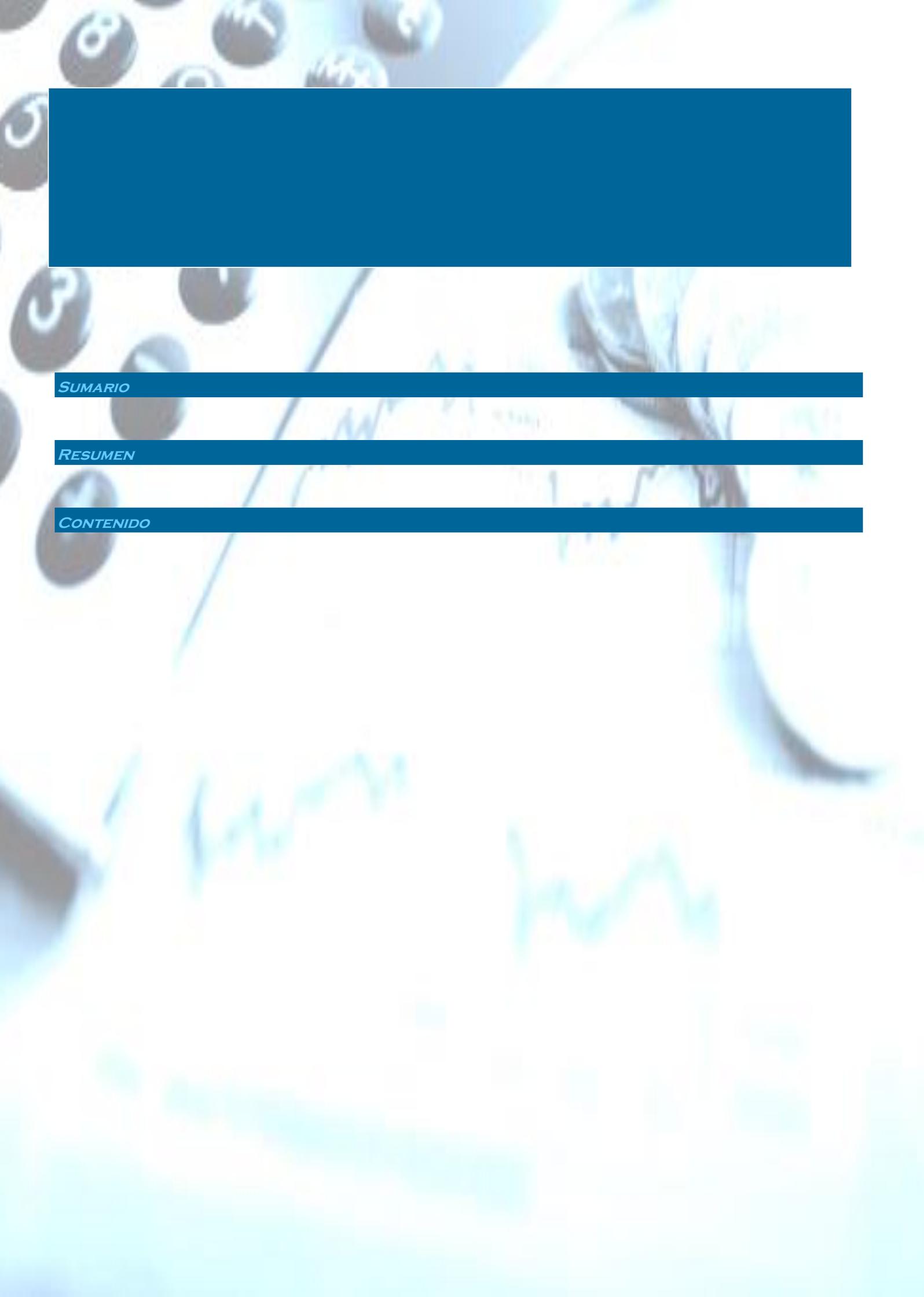
CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO

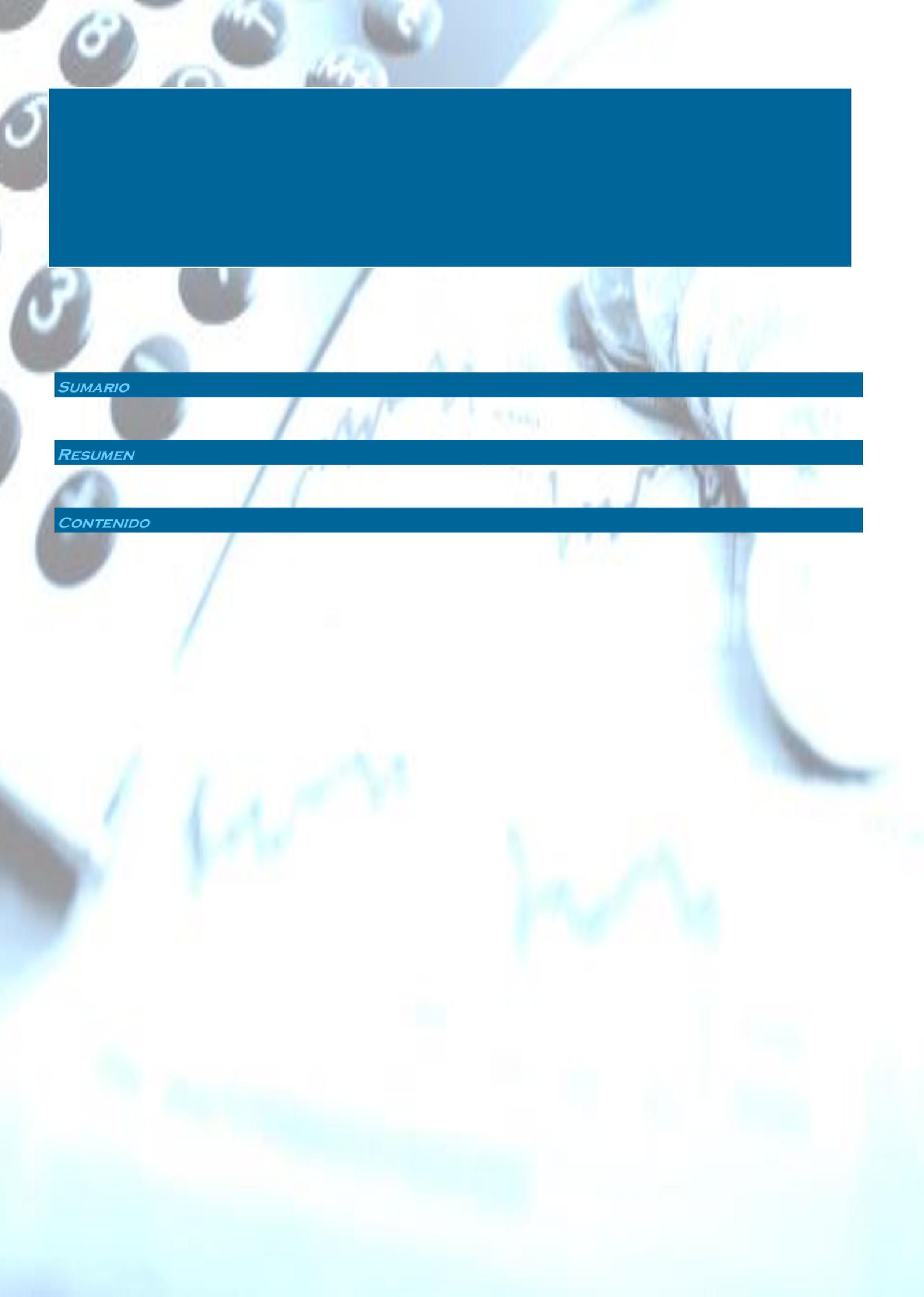




SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO





SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO



SUMARIO

RESUMEN

CONTENIDO