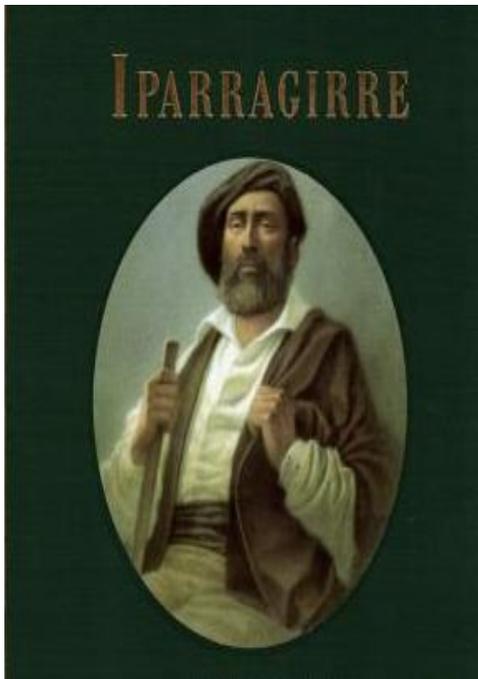


# ZAZAB / BIDAT

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



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



## Iraila-septiembre 2020



ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-  
DOKTRINAREN,  
JURISPRUDENTZIAREN ETA  
DOKUMENTU INTERESGARRIEN  
BILDUMA

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

217

# Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)  
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

EKONOMIA ETA OGASUN SAILA / DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
EUSKO JAULARITZA / GOBIERNO VASCO

217 Zk. — N° 217  
2020 IRAILA/SEPTIEMBRE 2020

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

- A01** **CRISTINA VICTORIA JIMÉNEZ HERNÁNDEZ — LUIS JAVIER RUIZ GONZÁLEZ**  
Las modificaciones normativas en el ámbito fiscal provocadas por el COVID-19  
Actum fiscal, N°. 160, 2020
- 
- A02** **JAVIER NOGUEIRA DE ZAVALA — GONZALO CAGIGA MATA**  
Derecho tributario en el estado de alarma: plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias  
Actum fiscal, N°. 160, 2020
- 
- A03** **MIGUEL CRUZ AMORÓS**  
Los poderes tributarios ante los Tribunales  
Actum fiscal, N°. 160, 2020
- 
- A04** **RAFAEL OLIVER CUELLO**  
Régimen sancionador por el incumplimiento de la relación electrónica obligatoria con la administración tributaria  
Nueva fiscalidad, N°. 2, 2020
- 
- A05** **NORBERTO MIRAS MARÍN**  
La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa  
Nueva fiscalidad, N°. 2, 2020
- 
- A06** **LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL — M<sup>a</sup> PILAR MARTÍN ZAMORA**  
Los efectos económicos, contables y fiscales derivados del COVID-19 en el sector del fútbol  
Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, N°. 68, 2020
- 
- A07** **GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
La fiscalidad en tiempos de pandemia: las Haciendas Forales frente a la Covid-19  
Revista Zergak 1/2020 (n° 59)
- 
- A08** **NEKANE ETXEBARRIA MIRANDA — AMAIA FERNANDEZ SAINZ**  
La evolución del procedimiento de elaboración normativa: un enfoque desde la producción normativa en el País Vasco  
Revista Zergak 1/2020 (n° 59)

● **TEXTO LIBRE**

---

**A09****JUAN CALVO VÉRGEZ**

La interpretación del régimen fiscal de la directiva matriz-filial a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria

Revista Zergak 1/2020 (nº 59)

---

**A10****ANA ISABEL MARTÍN VALERO**

La ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos y de las sentencias en materia tributaria

Actualidad administrativa, Nº 9, 2020

---

**A11****IVÁN PÉREZ JORDÁ**

La regularización tributaria en las infracciones tributarias por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones

Gaceta fiscal, Nº. 410, 2020

---

**A12****RICARDO RUIZ DE QUEROL**

Desunión fiscal europea

Alternativas económicas, Nº. 83 (Septiembre), 2020

---

**A13****PERE RUSIÑOL**

Impuesto a la riqueza

Alternativas económicas, Nº. 83 (Septiembre), 2020

---

**A14****MACARENA DE ABIEGA VALDIVIELSO**

El Paquete fiscal de la Comisión de Europea, de 15 de julio de 2020, para una fiscalidad más justa y simple de apoyo a la recuperación económica

Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

---

**A15****JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Norma Foral General Tributaria: diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (y III)

Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

---

**A16****JAIME ANEIROS PEREIRA**

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Compliance y responsabilidad penal

Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

---

**A17****MARÍA TERESA MATA SIERRA**

El régimen fiscal especial aplicable a las Entidades sin fines lucrativos en Bizkaia y el incremento de los incentivos fiscales al mecenazgo en este Territorio Foral

Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

---

**A18****IÑAKI ALONSO ARCE**

BATUZ ya es una realidad

Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

---

**A19****PABLO CHICO DE LA CÁMARA**

Incidencia tributaria de las normas aprobadas a través de los Reales Decretos Leyes para combatir el COVID-19

Tributos locales, Nº. 144, 2020

---

**A20****GERARDO MENÉNDEZ GORDO**

Análisis de los beneficios fiscales que podrían establecerse en los Impuestos Municipales por medio de Ordenanzas para hacer frente a la crisis generada por el COVID-19

Tributos locales, Nº. 144, 2020

---

**A21****JOSE MANUEL CALDERON CARRERO**

La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la Covid-19

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 449-450



---

**A22** **PABLO MARTÍNEZ GÁLVEZ**  
Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 449-450

---

**A23** **MERCEDES RUIZ GARIJO**  
Controversias inconclusas del ICIO a partir de los Recursos de Casación admitidos por el Tribunal Supremo  
Tributos locales, Nº. 145, 2020

---

**A24** **PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE**  
Las exenciones aplicables por la Iglesia Católica en el IBI y en el Lcio  
Tributos locales, Nº. 145, 2020

---

**A25** **JAVIER LÓPEZ LEÓN**  
Tratamiento en el IIVTNU de la aportación de rama de actividad de personas físicas. Requisitos. Comprobación inspectora  
Tributos locales, Nº. 145, 2020

---

**A26** **FRANCISCO JAVIER GARCÍA VERA**  
La suspensión sin garantías y el recurso de reposición en la esfera tributario local  
Tributos locales, Nº. 145, 2020

---

## ADMINISTRATIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

**DO1** **MANUEL MEJÍAS MONDELO**  
La Administración no puede declarar la responsabilidad tributaria, mediante la aplicación directa de la jurisprudencia civil del levantamiento del velo. Análisis de la RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 5491/2019  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 449-450

---

**DO2** **CONSULTA DGT V2622-20**  
Diseñador gráfico que cede sus diseños a diferentes empresas para su estampación en diversos productos (ropa, mobiliario, material de cocina, etc.) percibiendo como contraprestación por la cesión de derechos de autor unas cantidades (regalías) por producto vendido. Tributación en IAE, IVA e IRPF  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**DO3** **CONSULTA DGT V2623-20**  
La consultante manifiesta que viene disfrutando de la deducción por maternidad desde el nacimiento de su hija en abril de 2019. En septiembre de este año, su hija acudirá a un centro de educación infantil autorizado, que abonará la consultante desde una cuenta bancaria de la que son titulares los dos progenitores. Si tiene derecho al incremento de la deducción por maternidad previsto en el artículo 81.2 de la Ley 35/2006  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**DO4** **CONSULTA DGT V2628-20**  
El consultante es un Ayuntamiento propietario de una residencia de mayores cuya gestión se encuentra cedida a una entidad mercantil que satisface un canon anual. El consultante va a realizar obras de reforma y renovación en dicha residencia. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas obras y deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de las mismas  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

---

**D05****CONSULTA DGT V2629-20**

La entidad consultante ha desarrollado una herramienta/software de formación en línea sobre domótica. Va a proceder a impartir formación práctica en instalación, cableado, programación y puesta en marcha de este tipo de instalaciones dirigida a profesionales y técnicos del sector de la construcción, a estudiantes universitarios y de formación profesional. Si la actividad objeto de consulta puede acogerse a la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D06****CONSULTA DGT V2632-20**

La consultante es una entidad mercantil dedicada a la actividad de venta de artículos por Internet bajo del modelo denominado "dropshipping". La consultante vende en nombre propio y a través de una página web productos procedentes de proveedores chinos que son enviados directamente al cliente final. El adquirente final puede estar establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, en la Comunidad o fuera de la Comunidad. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones efectuadas por la consultante. Obligación de declaración y liquidación del Impuesto. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en su caso, con ocasión del desarrollo de su actividad

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D07****CONSULTA DGT V2633-20**

La entidad consultante tiene previsto la instalación y explotación de una red de cajeros automáticos. Los servicios prestados por dichos cajeros consistirán en la retirada de dinero y los usuarios pagarán una comisión por cada retirada. Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios de retirada de efectivo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D08****CONSULTA DGT V2634-20**

La consultante es una persona física que va a prestar un servicio consistente en preparar una determinada documentación para una empresa de servicios humanitarios establecida en Bélgica. Esta prestación de servicios tendrá lugar una o dos veces al año. Lugar de realización de los servicios prestados por el consultante y así como necesidad de inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D09****CONSULTA DGT V2651-20**

La sociedad consultante está establecida en Hong Kong y ha contratado los servicios de un abogado español para reclamar a una empresa española el pago de unas comisiones por servicios de intermediación comercial no percibidas, celebrándose el correspondiente juicio en España. Si los servicios prestados por el abogado a la sociedad consultante están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D10****CONSULTA DGT V2655-20**

La consultante es una entidad mercantil que se dedica al arrendamiento de vehículos en modalidad de "renting". Se prevé que el vehículo objeto del contrato esté asegurado por una póliza de seguro contratada por el arrendatario si bien éste autoriza a la consultante a contratar en su nombre dicha póliza con la entidad aseguradora, a realizar el pago de la prima correspondiente y recibir los extornos que de esa póliza se deriven. El pago de la prima será realizado, por tanto, por la entidad consultante, por cuenta del arrendatario, que lo reembolsará de forma fraccionada a través de la cuota a pagar por el servicio de arrendamiento, la cual, incluirá, por tanto, un importe en concepto de "cuota de seguro". Consideración de las primas del seguro pagadas por la entidad consultante en nombre y representación del arrendatario como suplidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

**D11****CONSULTA DGT V2657-20**

La consultante se dedica a la provisión de servicios de vigilancia mediante la instalación de alarmas en hogares. Durante la vigencia del contrato, la consultante presta un servicio de monitoreo de las viviendas mediante las alarmas instaladas a cambio de una cuota mensual. Para ello, la consultante instala las alarmas en los hogares de sus clientes y cobra a sus clientes el servicio de instalación. En caso de rescisión del contrato la consultante retira sus equipos de las viviendas de sus clientes, así como cuando éstos son sustituidos por otros más actualizados, manteniendo en todo caso la propiedad de los mismos. Aplicación del tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 a la instalación de los equipos de alarma

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020

---

## JURISPRUDENTZIA JURISPRUDENCIA

J01

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN**

La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general  
BIT plus, Nº. 246 (Agosto), 2020

J02

**VIOLETA RUIZ ALMENDRAL**

Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias  
Nueva fiscalidad, Nº. 2, 2020

J03

**ELIZABETH GIL GARCÍA**

Las uniones de hecho en el ISD. A propósito de la STSJ de Madrid de 26 de noviembre de 2019  
Nueva fiscalidad, Nº. 2, 2020

J04

**MARCOS IGLESIAS CARIDAD**

Impuestos sobre servicios digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020  
Nueva fiscalidad, Nº. 2, 2020

J05

**BELÉN GARCÍA CARRETERO**

Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero  
Nueva fiscalidad, Nº. 2, 2020

J06

**GONZALO MOLLEDA FERNÁNDEZ — PATXI ARRASATE ROLDÁN**

Análisis de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 acerca de la eficacia interruptiva de la prescripción del modelo 390: aplicación en los territorios históricos del País Vasco  
Forum Fiscal Nº 267, agosto-septiembre 2020

J07

**AUDIENCIA NACIONAL**

Alcance de la declaración de responsabilidad tributaria  
Gaceta Fiscal, septiembre 2020

J08

**RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**

No todo lo que parece, es ajuar doméstico a los efectos del Impuesto de Sucesiones  
Diario LA LEY, nº 9704, de 25 de septiembre de 2020

## DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

**COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN SEPTIEMBRE 2020)**

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

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0920.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0920.pdf)

**ZERGAK 1-2020 (Nº 59)**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak59/es\\_def/adjuntos/Z59.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak59/es_def/adjuntos/Z59.pdf)



TEXTO LIBRE

# Artikuluak

# Artículos

---



**Cristina Victoria Jiménez Hernández**  
Abogada y Asesora Fiscal

**Luis Javier Ruiz González**  
Inspector de Seguros del Estado  
Presidente de la Sala III del TEAR de Madrid

## SUMARIO

1. Introducción
- A. MEDIDAS DE CARÁCTER GENERAL
  2. Real Decreto-Ley 7/2020, de 12 de marzo. Aplazamientos de pago de deuda tributaria
  3. Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19
  4. Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modificó el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo. Modulaciones
  5. Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas extraordinarias para hacer frente al impacto económico del COVID-19
  6. Real Decreto 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19
  7. Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación y el ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias
  8. Real Decreto 537/2020 de 22 de mayo. Reanudación o reinicio de plazos
  9. Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. No Iniciación del periodo ejecutivo
  10. Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y seguridad social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19
- B. MEDIDAS ESPECIFICAS
  11. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
  12. Impuesto sobre el Valor Añadido
  13. Impuesto sobre Sociedades
  14. Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
  15. Impuesto de Actividades Económicas

NOTAS

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La epidemia de COVID-19 ha irrumpido de forma repentina, rotunda y especialmente grave en España, causando, además de un gravísimo problema de salud, una serie de importantes trastornos socio-económicos que han obligado a los poderes públicos a una reacción inmediata y contundente, instrumentada en la declaración del Estado de Alarma y su prórroga durante un largo periodo y en la aprobación de diversos Decretos-Leyes, vehículo propio de la regulación de circunstancias marcadas por la urgencia y la extraordinaria necesidad. La situación se ha complicado por su carácter novedoso, imprevisible y cambiante, lo que ha motivado que se hayan dictado no solo numerosas normas, sino también que las posteriores hayan modificado en múltiples ocasiones a las primeramente aprobadas. Esta circunstancia, siendo entendible, provoca no poca dificultad en la aplicación normativa, en su interpretación y en la determinación del ámbito temporal de cada una de ellas.

Estas dificultades se agravan en el caso de disciplinas como la tributaria en las que la normativa ya de por sí es prolija, sujeta normalmente a cambios frecuentes y abarca un campo muy amplio y variado. Por todo ello, hemos preparado este pequeño estudio que pretende analizar brevemente las principales medidas de carácter tributario tomadas bajo el estado de alarma, sistematizarlas y exponer las principales dificultades interpretativas que, a nuestro juicio, plantean, aportando una modesta interpretación.

..//..



Javier Nogueira de Zavala  
Abogado Cuatrecasas

Gonzalo Cagiga Mata  
Abogado Cuatrecasas

## SUMARIO

- I. PLAZOS DE DECLARACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO
- II. PLAZOS DE DECLARACIÓN Y AUTOQUIDACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LOS DIFERENTES ÁMBITOS TERRITORIALES
- III. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS
- IV. EXTENSIÓN DEL PLAZO DE PAGO DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS Y OTRAS MEDIDAS APROBADAS POR EL ARTÍCULO 33, APARTADOS 1 Y 2 DEL REAL DECRETO-LEY 8/2020

NOTAS

## CONTENIDO

### I. PLAZOS DE DECLARACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

1. El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no estableció ninguna norma especial sobre los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo que abrió un debate sobre si la suspensión general de los procedimientos administrativos afectaba de algún modo a dichos plazos. No obstante, el Gobierno de la Nación zanjó el debate con la aprobación del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en cuyo artículo único, apartado cuatro, se añade un apartado 6 a la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, en el que expresamente se establece que la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos «no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y auto liquidaciones tributarias».

En esa línea, el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, no ha establecido ninguna medida especial en cuanto a los plazos de cumplimiento de las declaraciones o autoliquidaciones tributarias. La declaración del estado de alarma responde a la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Sin embargo, a nadie se le escapa que las medidas de contención adoptadas y las restricciones a la actividad económica determinan que nos encontremos, no solo ante una crisis sanitaria, sino también económica.

Para ella, numerosas voces han venido reclamando la adopción de más medidas que alivien la presión fiscal de los contribuyentes que, en muchos casos, se encuentran en una situación de imposibilidad sobrevenida e imprevisible que les impide cumplir con sus obligaciones tributarias. Yase comentó en el artículo precedente, «Derecho tributario en estado de alarma: situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas», que ante un eventual incumplimiento de la obligación de presentación de una declaración o autoliquidación durante el estado de alarma surge necesariamente la duda de si la Administración Tributaria puede exigir, junto con el ineludible pago de la cuota y de los intereses de demora, responsabilidad por infracción tributaria, cuando el incumplimiento se ha producido por una situación de fuerza mayor.

Recordemos que, en el ámbito sancionador, el artículo 179 LGT exime de responsabilidad por infracción tributaria a aquellas acciones u omisiones tipificadas «b) cuando concurra fuerza mayor» (apartado 2).

Igualmente, en los casos en los que el contribuyente presente una declaración o autoliquidación tardía, surgiría el debate de si resulta exigible un recargo por presentación extemporánea ex artículo 27 LGT.

De cualquier modo, entendemos que esta es una cuestión que habrá que analizar caso por caso en atención a las circunstancias concurrentes, pues es evidente que la crisis sanitaria no afecta por igual a todos los sectores de la actividad económica.

..//..



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

### CONTENIDO

Las tensiones en torno al poder tributario forman parte de la naturaleza de las estructuras político-sociales desde que se constata su existencia. Soberanía y Hacienda aparecen estrechamente unidas a lo largo de la historia y no nos extraña nada que pervivan todavía en la realidad nacional e internacional de los distintos países los planteamientos defensivos o, al contrario, reivindicativos de poder tributario o potestades tributarias, según los casos y las situaciones concretas.

Resulta tentador seguir reflexionando sobre tan ingente problema, pero en nuestro análisis de actualidad es más práctico ilustrar el escenario con la doctrina de dos interesantes Sentencias de nuestros más altos tribunales. Pese a ello, nos quedamos con el aserto del Tribunal Constitucional (TC) procedente de la Sentencia que examinamos a continuación en cuanto a que «nuestro enjuiciamiento es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de modo que las intenciones del legislador, su estrategia o su propósito último no constituyen objeto de control, debiendo limitarnos a contrastar con carácter abstracto y, por lo tanto, al margen de su posible aplicación práctica, los concretos preceptos impugnados y las normas y principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de constitucionalidad». La cuestión, claro está, es hasta que punto cabe desmarcarse de las intencionalidades políticas en el enjuiciamiento de las normas.

La Sentencia del TC de 18 de junio de 2020 resuelve el recurso de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley de la Generalidad de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña y de aprobación de los Libros Primero, Segundo y Tercero, relativos a la Administración Tributaria de la Generalidad. La controversia resultante, a pesar de lo expansivo del título de la Ley, es fundamentalmente competencial y referida a «la existencia o no de competencia normativa autonómica sobre lo que científicamente se denomina parte general del Derecho tributario, plasmada fundamentalmente en la actualidad en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre (LG7) y en sus reglamentos de desarrollo». y deja claro el Tribunal que las comunidades autónomas no pueden, al amparo de sus competencias normativas en materia tributaria, bien sobre sus tributos propios bien sobre los tributos cedidos por el Estado, establecer normas generales de ordenación y aplicación de tributos que sean de competencia estatal, cuyos títulos se identifican básicamente en el art.149.1.1, 8, 14 Y 18 de la Constitución. El problema es identificar los preceptos de la LGT que, ex Art 149.1.1,8, 14 Y 18 establecen los principios y normas generales, sustantivas y procedimentales, del sistema tributario español porque la LGT no lo hace, salvo con alguna excepción como la de su art.I.2 que encuadra en el art.149.1.3 de la Constitución la asistencia mutua internacional. Tampoco lo hace el TC que se limita únicamente al examen del encuadramiento competencial de aquellos preceptos de la LGT directamente relacionados con el objeto del proceso y útiles, por lo tanto, como norma de contraste, dejando fuera del proceso la determinación del encuadramiento competencial del resto del «vasto articulado de la LGT». A pesar de ello, si cabe extraer de la Sentencia, con condicionantes en algunos casos, una serie de «principios V normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español» establecidos en la LOT y «aplicables a y por todas las Administraciones tributarias » conforme al art.20.4 de la LOFCA: la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo o en el espacio; las reglas sobre eficacia e interpretación de las normas jurídicas, que abarcan el principio de calificación y los criterios para su aplicación, la simulación, la definición de la figura del fraude de ley la regulación de sus efectos y hoy el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria; el régimen de la prescripción tributaria en su más amplio sentido; la obligación de resolver y el régimen del silencio administrativo y la caducidad; los principios y normas jurídicas generales procedimentales del sistema tributario español y, en concreto, el Título V de la LGT dedicado a la revisión de los tributos. Más que una Sentencia estamos ante un auténtico tratado sobre legislación y jurisprudencia financiera y tributaria general y autonómica, que ordena y sistematiza cuestiones muy complejas y muy confusas, para introducir motivadamente la solución que se da a cada una de las cuestiones de constitucionalidad que se le plantean al Tribunal. Portanto, resulta de obligada lectura y estudio para los interesados en este tema. Fuera de la pura consideración constitucional, me parece interesante tomar nota de algunos aspectos innovadores de este Código Tributario, que quizás merecerían una consideración más general. En primer lugar, los ASESORES FISCALES (art.122-10) se configuran como «agentes del sistema tributario», categoría propia del Derecho tributario catalán, ni mejor ni peor que la de «intermediario» que nos atribuye el Derecho del Estado.

Se define el concepto de asesor fiscal y se habilita un Registro de Asesores Fiscales de Catalunya, lo que parece el germen de una regulación profesional, que no tendría sentido que se produjese solo en este ámbito territorial, pero que hace falta desde hace mucho tiempo. Los ENTENDIMIENTOS (llamativa palabra) con los contribuyentes (art.122-10.6) para determinar derechos V obligaciones tributarios que se desprenden de la actividad ejercida o de un determinado tipo de transacciones o de operaciones cuyo régimen fiscal suscite controversias doctrinales, si bien nunca sabremos su alcance real -podrían ser solamente una adaptación de los supuestos contemplados en el art.155 de la LGT -, ya que el TC declara la inconstitucionalidad del precepto por falta de competencia de la Comunidad Autónoma para establecerlos (se considera cuestión de Hacienda General). No obstante, se mantiene la validez de los que puedan haber sido terminados con anterioridad a la publicación de la Sentencia. Finalmente, anotaremos la posibilidad (art.222-4) de que la Junta de Tributos de Cataluña (TEA) pueda solicitar de oficio PRUEBA PERICIAL complementaria sobre cuestiones técnicas no aclaradas su!tclentemente a lo largo del procedimiento. La otra Sentencia que nos llama la atención sale del Tribunal su pre~o y afecta a las Haciendas Locales que si bien no parecen padecer el smdrome de la soberanía política -de momento por lo men05-, SI pueden manifestar rechazo a las soluciones impuestas por leyes estatales que no sean de su agrado. El caso del art.15 de la Le~ 49/ 2002, ?e 23 de diciembre, de régimen fiscal de las enttdadessm fmes I~cratfivosy de los incentivos fiscales al mecenazgo, resulta muy expresivo de este tipo de reacción alérgica.

..//..



Rafael Oliver Cuello  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
ESERP Business & Law School

## SUMARIO

1. La relación electrónica obligatoria con la administración.
  - 1.1. La presentación electrónica obligatoria de las declaraciones tributarias.
  - 1.2. La obligación de presentar cualquier tipo de solicitud o documento a través del registro electrónico.
  - 1.3. Las notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito tributario.
  - 1.4. El sistema de gestión del IVA del Suministro Inmediato de Información.
2. Las infracciones tributarias por el incumplimiento de obligaciones formales.
  - 2.1. El incumplimiento de la presentación electrónica obligatoria de declaraciones u otros documentos.
  - 2.2. El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.
3. Conclusiones.
4. Bibliografía.

## RESUMEN

La nueva legislación administrativa básica consagra el principio de preferencia del medio electrónico en las relaciones del ciudadano con la Administración, a la vez que amplía considerablemente el número de supuestos en los que los sujetos deben utilizar obligatoriamente la vía electrónica para dicha relación. En el ámbito tributario, destacan las declaraciones electrónicas obligatorias, las notificaciones electrónicas obligatorias y, recientemente, el Suministro Inmediato de Información, que es obligatorio para un buen número de contribuyentes. La obligatoriedad de la utilización del medio electrónico en la relación con la Administración tributaria se ha visto reforzada con la tipificación en la Ley General Tributaria de determinadas infracciones tributarias que sancionan el incumplimiento de esta obligación formal. Palabras clave: Impuestos, infracciones, sanciones, declaraciones electrónicas, notificaciones electrónicas, suministro inmediato de información.

## CONTENIDO

### 1. LA RELACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA CON LA ADMINISTRACIÓN

La imposición del medio electrónico para relacionarse con la Administración tributaria ha constituido siempre un tema polémico, con partidarios que esgrimen argumentos a favor de la generalización de la vía electrónica para la consolidación de una Administración electrónica en este ámbito y con detractores que denuncian la vulneración de derechos que puede suponer para amplias capas de la población, con dificultades para acceder a los medios tecnológicos necesarios.

La relación electrónica con la Administración pública ha pasado de ser un derecho a constituir una obligación para muchos ciudadanos, y esta circunstancia ha sido especialmente relevante en el campo tributario, donde la Administración electrónica ha sido pionera en la implantación y uso intensivo de las tecnologías de la información y la comunicación.

La aprobación de la nueva legislación administrativa básica, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), ha supuesto dos importantes consecuencias en relación con el marco normativo de la Administración electrónica: por un lado, su regulación ya no se encuentra en una ley especial, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECS), sino que se integra en las leyes básicas de las Administraciones públicas; y, por otro lado, la regulación de la Administración electrónica se divide entre el articulado de las dos normas básicas aprobadas, la de procedimiento administrativo común y la de régimen jurídico del sector público.

..//..



**Norberto Miras Marín**  
**Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario y Abogado**  
**Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia**

## SUMARIO

1. Consideraciones previas.
2. Fundamentos de la armonización: el derecho originario de la UE.
3. Cuestiones terminológicas: las diferentes voces alusivas a la armonización en los tratados.
4. EL concepto de «armonización fiscal».
  - 4.1. Definiciones fundadas en el carácter de evitación de las distorsiones fiscales.
  - 4.2. Definiciones fundadas en el carácter instrumental.
  - 4.3. Definiciones heterodoxas.
5. Conclusiones: una posible definición de armonización impositiva 6. Bibliografía

## RESUMEN

El presente análisis tiene como objeto la delimitación de fronteras en un concepto tan difuso como es el de «armonización tributaria». Se realiza dicho estudio a la luz del Derecho Originario de la Unión Europea y con una disección de las trabas terminológicas que conlleva la traducción de los Tratados y su integración en los distintos ordenamientos de los estados miembros. El trabajo finaliza acuñando y revisando las distintas definiciones doctrinales y ensayando una definición de «armonización impositiva» propia, ajustada a los caracteres que se desgranar de las normas comunitarias.

## CONTENIDO

### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Los Estados integrantes de la Unión Europea (en adelante, UE), para lograr los fines políticos y económicos marcados en los tratados, y, en concreto, para la consecución de un mercado interior que respetase las libertades comunitarias –libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales– necesitaban: de un lado, el establecimiento de una Unión aduanera, entendida como una zona sin fronteras entre Estados miembros con una tarifa exterior común –de forma que todo producto importado del exterior de la Unión Europea quedase sometido al mismo gravamen aduanero–; y, de otro, la consecución de una homogeneización en la imposición –motivada por la libre circulación a la que antes hemos aludido–, a través de la armonización de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros, de forma que se garantizase una cierta neutralidad de la iscalidad, evitando así que los intercambios entre los distintos operadores económicos europeos se viesen condicionados por motivos de índole iscal.

El primero de los objetivos fue el establecimiento de una Unión aduanera –con la consiguiente supresión de los derechos de aduana entre los Estados miembros y el establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros países–, entendida como una zona única de comercio en la que circularan libremente todas las mercancías.

El segundo, la armonización, es objeto de análisis en el presente artículo. A modo introductorio señalaremos que la armonización se configura como una de las técnicas –puede que la más relevante– de acercamiento de las legislaciones nacionales de los Estados miembros. Así contemplada, la armonización iscal consiste en la homogeneización de los sistemas iscales nacionales con el objetivo de eliminar las distorsiones tributarias que impiden la consecución de un mercado interior.

..//..



**Luis A. Malvárez Pascual**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Huelva

**M<sup>a</sup> Pilar Martín Zamora**  
Profesora Titular de Contabilidad  
Universidad de Huelva

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La aplicación por los clubes y las SAD de las medidas relativas a la suspensión de ciertos plazos en materia contable y fiscal y al aplazamiento del pago de las deudas tributarias
- III. La incidencia de la suspensión de las competiciones en el ejercicio económico y en el periodo impositivo del IS
- IV. Los ERTE derivados de la crisis del COVID-19 y otras medidas para la reducción de los gastos de personal
  1. Las diferentes estrategias de los clubes de fútbol y las SAD frente a la suspensión de las competiciones: la solicitud de los ERTE y las reducciones salariales
  2. El régimen jurídico y económico de los ERTE
  3. Tratamiento contable y fiscal de los ERTE y las reducciones salariales
- V. Los efectos del COVID-19 sobre el resultado contable y la base imponible del IS de las temporadas 2019/2020 y 2020/2021
  1. Análisis de los diferentes escenarios posibles para la finalización de la temporada 2019/2020
  2. Los efectos sobre los ingresos con origen en socios y abonados y en otras actividades deportivas
  3. Los efectos sobre la valoración de los activos
  4. Los efectos sobre los gastos y las responsabilidades futuras con origen en la pandemia
  5. Otros impactos sobre la información financiera
  6. Los efectos sobre los presupuestos de la temporada 2020/2021

## RESUMEN

La pandemia provocada por el COVID-19 ha dado lugar a la suspensión de toda la actividad deportiva y las competiciones, al haberse decretado el estado de alarma y el confinamiento de toda la población. En el sector del fútbol, una vez superada la crisis sanitaria, se van a reiniciar las ligas profesionales al objeto de minimizar la caída de los ingresos presupuestados. El presente trabajo parte del estudio de la realidad económica a la que han tenido que enfrentarse los clubes de fútbol y las SAD. Pero su objetivo fundamental es el análisis de los efectos que derivan para estas entidades en los ámbitos contable y fiscal, particularmente en el Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta los diferentes escenarios posibles. Algunas de estas consecuencias responden a las situaciones coyunturales que han debido ser afrontadas durante el periodo de suspensión de la actividad. Otras tienen su origen en que parte de la temporada 2019/2020 se va a desarrollar, excepcionalmente, una vez finalizado el ejercicio económico y el periodo impositivo propio de estas entidades.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La pandemia global que se ha extendido desde principios de 2020 ha dado lugar a un efecto que nunca se había producido en el mundo del fútbol, pues han debido ser suspendidas, temporal o definitivamente, la casi totalidad de las ligas nacionales, las competiciones europeas (Champions y Europa League) y los torneos internacionales con participación de este deporte (entre ellos, la Eurocopa, la Copa América o los Juegos Olímpicos). Desde que existe el fútbol solo las guerras del siglo XX y otros conflictos políticos provocaron la paralización de las competiciones, pero nunca de forma tan generalizada como en esta ocasión. En España esta situación solo se produjo durante la Guerra Civil, cuando las competiciones estuvieron interrumpidas durante tres temporadas, entre 1936 y 1939, si bien nunca hubo que suspender una competición en curso, pues cuando se produjo el levantamiento en julio de 1936 la temporada aún no había comenzado.

..//..



**Gemma Martínez Bárbara**  
**Jefa del Servicio de Política Fiscal**  
**Hacienda Foral de Bizkaia**

## SUMARIO

- I. FASE 1: LA RESPUESTA INICIAL INMEDIATA EN EL MARCO DE LAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.
- II. FASE 2: SOSTENIBILIDAD Y MANTENIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE RECUPERACIÓN; MEDIDAS DE FLEXIBILIZACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.
- III. SOSTENIBILIDAD Y RECUPERACIÓN ECONÓMICA; PRINCIPALES MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS TERRITORIOS FORALES.
  - a) Régimen excepcional de compensación en 2019 de bases imponibles negativas.
  - b) Exoneración en 2020 de la realización de pagos fraccionados para las personas autónomas y las empresas.
  - c) Deducciones extraordinarias por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas.
  - d) Dedución incrementada por creación de empleo.
  - e) Amortización acelerada extraordinaria.
  - f) Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario.
  - g) Dedución por obras de renovación de la vivienda habitual.
  - h) Deducciones exclusivas del Territorio Histórico de Araba.
- IV. REFLEXIÓN FINAL.

## CONTENIDO

La irrupción de la pandemia Covid-19 ha constituido un revulsivo para los gobiernos y la ciudadanía mundial tanto por el gran reto que está suponiendo su control desde un punto de vista sanitario, como por la intensidad de sus efectos e implicaciones que se ramifican a todos los ámbitos, públicos o privados.

En este contexto, la OCDE ha adoptado una postura intensamente proactiva ofreciendo numerosas directrices desde el comienzo de la crisis con el objeto de orientar las mejores prácticas de las administraciones en sus diferentes áreas de políticas públicas, entre las que se encuentra la política fiscal.

La realidad actual nos demuestra que muchos gobiernos han adoptado medidas decisivas para hacer frente a la crisis sanitaria, que ha provocado una caída de la actividad económica sin precedentes en la historia reciente.

Contener y mitigar la propagación del virus ha sido, con razón, la primera prioridad de los gobiernos para reducir la incidencia de la enfermedad, limitar la presión sobre los sistemas de salud y prepararse para un rebrote más fuerte a medida que se relajen las medidas de contención y mitigación adoptadas. Sin embargo, estas medidas han tenido repercusiones económicas bruscas y profundas.

Según las estimaciones de la OCDE, las medidas de contención podrían dar lugar a una disminución inicial de la producción de entre una quinta y una cuarta parte en muchas economías, con una reducción inicial del gasto de los consumidores de alrededor de una tercera parte; se trata de indicios aproximados que sólo captan los efectos directos de la contención en un contexto de gran incertidumbre<sup>1</sup>.

Y esto se está produciendo, a pesar de que muchos países están actuando enérgicamente para limitar las dificultades económicas causadas por los efectos directos de las medidas de contención.

Las medidas de política económica se han centrado en un primer momento en el apoyo a la liquidez de las empresas para ayudarles a mantenerse a flote y en el apoyo a los ingresos de los hogares vulnerables.

A nivel internacional, la OCDE ha puesto en valor la colaboración y la coordinación multilaterales como instrumentos fundamentales para aumentar la eficacia de las respuestas de los países en todas las etapas del camino hacia la recuperación y para fortalecer la capacidad de resiliencia de la economía mundial ante futuras crisis.

..//..

# A08



La evolución del procedimiento de elaboración normativa: un enfoque desde la producción normativa en el País Vasco

Revista Zergak 1/2020 (nº 59)



**Nekane Etxebarria Miranda**  
Técnica de desarrollo normativo del Servicio de Política Fiscal  
Hacienda Foral de Bizkaia

**Amaia Fernandez Sáinz**  
Técnica de desarrollo normativo del Servicio de Política Fiscal  
Hacienda Foral de Bizkaia

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
  - II. ANTECEDENTES
  - III. DESARROLLO NORMATIVO EN EL ESTADO
  - IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 55/2018, DE 24 DE MAYO
  - V. EL PROYECTO DE LEY DEL PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL DE APLICACIÓN AL GOBIERNO VASCO Y A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA
  - VI. DESARROLLO NORMATIVO EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE BIZKAIA, GIPUZKOA Y ARABA
  - VII. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA  
LEGISLACIÓN  
SOFT LAW

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo normativo en una Administración Pública es una labor de naturaleza técnica que exige previsión y planificación constante y que se caracteriza por su transversalidad dado que, para poder abordar una regulación eficiente, es necesario conocer la Administración a la que afecte en su conjunto: tanto su organización como su funcionamiento.

En ello radica su complejidad, su importancia y en cierta forma, su atractivo.

Casi todos los ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico han sido influenciados progresivamente por la normativa comunitaria, y el ejercicio de la iniciativa legislativa y de la potestad reglamentaria no son una excepción.

Así pues, las Administraciones Públicas con capacidad normativa deben adaptarse a los preceptos que la Unión Europea ha aprobado en aras de la modernización de la Administración y del respeto a los derechos de la ciudadanía; preceptos que incorporan conceptos como "better regulation" o "smart regulation" que han llegado para quedarse.

Toda adaptación es de por sí complicada, pero la adaptación de las normas que rigen la producción normativa a la nueva regulación comunitaria y estatal no sólo implica un cambio de la letra de los preceptos, sino además – y tal vez sobre todo-, un cambio de los procedimientos, de las herramientas informáticas y, en definitiva, de la manera de trabajar de las administraciones públicas.

..//..



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

## SUMARIO

- I. UNA CUESTIÓN PRELIMINAR: LA REFORMA DEL ART. 14.1. H) DEL TRLIRNR POR LA LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2011.
- II. ALCANCE DE LOS ARTS. 1.2 Y 5.1 DE LA DIRECTIVA 90/435/CEE: LAS SENTENCIAS DEL TJUE DE 7 DE SEPTIEMBRE Y 20 DE DICIEMBRE DE 2017 Y DE 26 DE FEBRERO DE 2019. LA RELEVANCIA DEL CONCEPTO DE "BENEFICIARIO EFECTIVO".
- III. ANÁLISIS DEL ART. 4.2 DE LA DIRECTIVA A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 26 DE OCTUBRE DE 2017.
- IV. REFLEXIONES FINALES.

## CONTENIDO

### I. UNA CUESTIÓN PRELIMINAR: LA REFORMA DEL ART. 14.1. H) DEL TRLIRNR POR LA LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2011.

Como seguramente se recordará mediante Sentencia de 3 de junio de 2010 (As. C-487/08) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que el Estado español vulneró la normativa comunitaria (art. 56 del Tratado de la Unión Europea) al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tengan en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro (el 20%) que en el caso de las residentes en España (el 5%).

Anteriormente, con fecha de 18 de octubre de 2005 la Comisión envió al Estado español un escrito de requerimiento en el que advertía sobre la posible incompatibilidad de la legislación nacional española con el art. 56 del Tratado de la Comunidad y con el art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), en la medida en que dicha legislación exige a las sociedades no residentes, para que puedan beneficiarse de la exención del impuesto sobre los dividendos, un umbral de participación más elevado que el exigido a las sociedades residentes.

En efecto, la Comisión requirió al Estado español advirtiéndole sobre la posible incompatibilidad de su legislación nacional con los arts. 56 del Tratado de la Unión Europea y 40 del Acuerdo EEE, en la medida en que dicha legislación exigía a las sociedades no residentes, para que pudieran beneficiarse de la exención del impuesto sobre los dividendos, un umbral de participación más elevado que el exigido a las sociedades residentes. El Estado español respondió mediante escrito de 3 de enero de 2006 afirmando, entre otros extremos, que evitar la doble imposición incumbe al Estado miembro de residencia y que la legislación española objeto de controversia no incrementaba la presión iscal sobre los dividendos distribuidos a sociedades no residentes, puesto que para determinar la presión iscal que soporta una inversión es preciso tener en cuenta la tributación definitiva de la operación en su conjunto.

Al no considerar satisfactoria la respuesta del Estado español, la Comisión emitió el 13 de julio de 2006 un dictamen motivado en el que instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo dentro de un plazo de dos meses contado a partir de su recepción. El Estado español contestó al dictamen motivado mediante escrito de 4 de octubre de 2006, negando toda discriminación o restricción de la libre circulación de capitales. Al no considerar satisfactoria tal respuesta, la Comisión decidió interponer recurso.

Por aquel entonces los arts. 14.1.h) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR) y 30.2 y 140.4.d) del antiguo RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) supeditaban la exención de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes en España al requisito, en el caso de las sociedades beneficiarias no residentes, de una participación del 20% en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos, que resultaba más elevado que en el supuesto de las sociedades beneficiarias residentes, cuyo porcentaje exigido era del 5%. Debe precisarse no obstante que, tratándose de dividendos cobrados por sociedades españolas no se aplicaba una exención, sino una deducción en la cuota íntegra que, con carácter general, era del 50% de la parte de cuota correspondiente a los dividendos, elevándose la misma al 100% cuando la sociedad perceptora de estos participaba en la pagadora en al menos un 5% de su capital. Así, en caso de insuficiencia de cuota podían trasladarse las deducciones no practicadas a los siete años siguientes. En cambio en el supuesto de que continuasen existiendo pérdidas no resultaba posible ejercer tal deducción. Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, si el Estado de residencia de la sociedad que distribuye el dividendo al accionista opta por someter a imposición tales dividendos en manos del accionista y elimina la doble imposición para distribuciones de dividendos a accionistas residentes, ambas clases de accionistas estarán en condiciones comparables y la fijación de umbrales de participación distintos para eliminar la doble imposición económica en función de la residencia del accionista persona jurídica (5% para sociedades residentes y 20% para las no residentes) no estará justificada desde la perspectiva de lo establecido en los arts. 56 y 58 del Tratado de la Comunidad.



**Ana Isabel Martín Valero**  
**Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional**  
**Especialista en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo**

## SUMARIO

- I. Planteamiento
- II. La normativa aplicable a la ejecución de las resoluciones de los órganos de revisión en materia tributaria
- III. La ejecución de las resoluciones económico-administrativas
  1. Confirmación del acto de liquidación
  2. Anulación total del acto administrativo sin necesidad de dictar un nuevo acto
  3. Anulación del acto administrativo y posibilidad de dictar un nuevo acto
- IV. Los defectos de que puede adolecer el acto de liquidación: vicios formales o materiales
- V. La posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación en sustitución de la anulada: la superada doctrina del « tiro único »
- VI. Grado de invalidez de los actos tributarios: anulabilidad o nulidad de pleno derecho
- VII. El ámbito de la ejecución de las resoluciones económico administrativas y judiciales

## RESUMEN

La ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos o de las sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales, que anulen los actos de liquidación de la Administración tributaria, tiene cauces y consecuencias diferentes en función de que el vicio determinante de la anulación sea de carácter formal o material, y del grado de invalidez del acto administrativo: nulidad de pleno derecho o anulabilidad. La anulación por defectos formales determina la retroacción de actuaciones; posibilidad que está vedada para la anulación por vicios de fondo, en cuyo caso, la Administración puede, no obstante, dictar una nueva liquidación mientras no haya prescrito su derecho. Las actuaciones de ejecución no forman parte del procedimiento originario, y las cuestiones que se susciten en relación con las mismas han de solventarse en el incidente de ejecución de las resoluciones económico-administrativas o en el incidente de ejecución de sentencia, según el caso.

## CONTENIDO

### I. Planteamiento

El objeto del presente artículo es el análisis de algunos problemas que plantea la ejecución de las resoluciones de los órganos de revisión, sean los órganos económico-administrativos o los órganos jurisdiccionales, en materia tributaria, en función de cuál sea la decisión adoptada: bien confirmar el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, bien anularlo total o parcialmente.

En caso de anulación total o parcial, los actos de ejecución serán distintos según el vicio de que adoleciera el acto administrativo, en función de una doble caracterización: vicios de forma o vicios de fondo; nulidad de pleno derecho o anulabilidad.

Las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020 (rec. 5693/2017) y 23 de junio de 2020 (rec. 5086/2017) resuelven determinadas cuestiones que han suscitado controversia cuando la Administración ha procedido a dictar una liquidación en sustitución de otra anulada. En el caso de la primera sentencia, se trataba de ejecutar una resolución de un Tribunal Económico Administrativo, apreciándose interés casacional para «Determinar si las cuestiones que pudieran suscitarse en relación con la nueva liquidación dictada por la Administración tributaria en cumplimiento de la resolución de un órgano económico-administrativo han de enmarcarse en el ámbito propio de la ejecución de tal clase de resoluciones o en el de las reclamaciones económico-administrativas». Y en el segundo, referente a la ejecución de una sentencia, el interés casacional objetivo se apreció para: «Reafirmar, reforzar, aclarar o revisar la doctrina jurisprudencial propia sobre la posibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria en aquellos casos en los que la liquidación inicial, derivada de unas actuaciones de inspección, ha sido anulada mediante sentencia judicial firme».

Ambas sentencias son interesantes porque vienen a glosar la doctrina anterior sobre el ámbito y alcance de los actos de ejecución, y sobre la controvertida cuestión de si, anulada una liquidación, la Administración tributaria puede practicar una nueva, siempre que no se haya producido la prescripción.

..//..

La regularización tributaria en las infracciones tributarias por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones

A11



Gaceta fiscal, N.º. 410, 2020

**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. La infracción por no presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico
- II. La regularización tributaria de las infracciones fiscales
- III. Conclusiones

## RESUMEN

El presente artículo se analiza la regularización en los tipos infractores consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, en incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

## CONTENIDO

### 1. La infracción por no presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico

El artículo 198 LGT, como infracción que no ocasiona perjuicio económico a la Hacienda Pública norma como infracción «no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones censales, de comunicación de designación de representante de personas o entidades en que así lo exija la normativa, de suministro de información tributaria de los artículos 93 y 94 de la LGT4, o distintas a las anteriores, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública». En los casos que las declaraciones se presenten fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración la sanción se reduce a la mitad.

#### 1.1 Obligaciones por declaraciones censales

En relación a las declaraciones censales, podemos encontrar seis tipos de censos en el ámbito de competencias del Estado. De conformidad con el art. 3.1 RGGI, el Censo de obligados tributarios, incluye la totalidad de las personas físicas o jurídicas y entidades del art. 35.4 LGT que han de tener un Número de Identificación Fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria -del art. 18 RGGI ya sea mediante número de identificación de extranjero o mediante documento nacional de identidad, asignados por el Ministerio del Interior, si son personas físicas, o con código de identificación asignado por la Administración Tributaria, si son personas jurídicas o entidades del art. 35.4 LGT. El censo de empresarios, profesionales y retenedores que se forma por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales u operaciones -salvas los que concreta el art. 3.2.a) RGGI-, abonen rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (como rendimientos del trabajo o del capital mobiliario), o efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA, realizadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales; por personas o entidades no residentes en España que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades en régimen de atribución de rentas a las que se refiere el párrafo c) del artículo 5 TRIRPFNR; y las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos indicados pero sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades. El Registro de operadores intracomunitarios -conocido como censo VIES- se forma por personas estará formado por las personas o entidades que tengan atribuido el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 2.5 RGGI, que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo. Formarán parte igualmente de este registro los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que vayan a ser destinatarios de prestaciones de servicios cuyo lugar de realización a efectos de aquel se determine efectivamente en función de cuál sea el Estado que haya atribuido al adquirente el número de identificación fiscal con el que se haya realizado la operación. La inclusión será asimismo obligatoria en el caso de personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho impuesto.

../..



Ricardo Ruiz de Querol

### RESUMEN

El triunfo judicial de Apple e Irlanda sobre la Comisión pone de relieve la necesidad de mejorar la gobernanza del sector tecnológico.

### CONTENIDO

#### **El triunfo judicial de Apple e Irlanda sobre la Comisión pone de relieve la necesidad de mejorar la gobernanza del sector tecnológico.**

"Apple gana a la Comisión Europea". Este fue el titular de un diario español cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea decidió, el 15 de julio, que, en contra de lo que sostenía la Comisión, Apple no tenía que devolver a Irlanda 13.000 millones de euros en impuestos no pagados. Refiriéndose a la misma sentencia, el titular del Irish Times rezaba, en cambio: "Irlanda gana la apelación en el caso de los 13.000 millones de impuestos a Apple". ¿Por qué un gobierno se alegra de renunciar a una factura fiscal que equivalente al 3% de su PIB? Porque Irlanda usa en su provecho, y en el de multinacionales norteamericanas, la desunión fiscal de la Unión Europea.

En agosto de 2016 la Comisión Europea determinó que Apple había asignado a una subsidiaria registrada en Irlanda el total de sus beneficios en Europa: 110.800 millones de euros en el período 2004-2014. Pero que, en virtud de un acuerdo especial con la Hacienda irlandesa que la Comisión consideraba inapropiado, esos beneficios quedaban en la práctica exentos de impuestos en lugar de estar gravados al 12,5% vigente en Irlanda, uno de los tipos más bajos de Europa. De ahí su decisión de obligar a Apple a abonar los impuestos no pagados.

El acuerdo entre Apple y la autoridad fiscal irlandesa es conceptualmente simple. La multinacional subcontractaba todas sus operaciones mercantiles en Europa a una subsidiaria, que, a cambio, se obligaba al pago de una licencia a una segunda filial por un importe que equivalía a la práctica totalidad de su beneficio. La clave del acuerdo es que esa segunda empresa estaba a su vez controlada por otra subsidiaria de la multinacional, esta vez residente en un paraíso fiscal, por lo cual quedaba exenta del pago de impuestos en Irlanda. La Administración irlandesa ha utilizado repetidamente este acuerdo, conocido como double Irish, para atraer a su país inversiones de empresas multinacionales.

#### **Ayuda encubierta**

Es, pues, un artificio para evadir impuestos, incluyendo los que Apple debería en buena ley pagar en cada uno de los países de los que obtiene beneficios. Pero aunque pueda parecer una práctica escandalosa y opaca, es legal y habitual. Facebook, Google y Microsoft estarían también utilizando entramados fiscales semejantes. Según un estudio de 2018 del National Bureau of Economic Research de EE UU, cerca de la mitad de los beneficios de las multinacionales norteamericanas se contabilizaban en filiales en paraísos fiscales, sobre todo en Irlanda, aunque también en Suiza, Bermudas y el Caribe. De entre las 50 mayores empresas en Irlanda, la mitad están controladas por multinacionales norteamericanas, en tanto que los puestos de trabajo directos e indirectos generados por las 700 empresas norteamericanas establecidas en Irlanda representan el 20% de los empleos del país. No parece, pues, casual que Apple mantenga desde hace décadas en la ciudad irlandesa de Cork su sede europea, que da trabajo a más de 6.000 empleados.

El Tratado de la Unión Europea no concede a la Comisión autoridad sobre el régimen fiscal de los Estados miembros, aunque sí le permite controlar sus presupuestos y fijar sus límites de déficit, lo que parece algo contradictorio. De ahí que la demanda de la Comisión hiciera referencia a una sutileza técnica (cuya descripción omito) alegando que el trato ofrecido a Apple difería del que Irlanda aplicaba a otras multinacionales. La Comisión no cuestionaba la esencia del acuerdo de evasión de impuestos; solo que el modo en que se aplicaba a Apple, pero no a otras empresas, constituía una ayuda encubierta y una violación del Tratado de la Unión.

Apple apeló la decisión, defendiendo su derecho a decidir en qué país paga sus impuestos. También lo hizo Irlanda, considerando legal y no discriminatorio su trato con Apple y que además la Comisión se excedía en sus competencias interfiriendo en la soberanía fiscal del país. Un caso de "Irlanda y Apple contra Europa", según The Independent.

Al fallar a favor de Apple, el TJUE se centraba también en una cuestión formal, considerando que la Comisión no había conseguido demostrar que el tratamiento fiscal ofrecido a Apple constituía una ayuda estatal o una distorsión de la competencia prohibida por el tratado de la Unión Europea. No abordaba, pues, la cuestión de fondo: la existencia de un régimen fiscal como el aplicado por Irlanda, diseñado ex profeso para reducir la carga fiscal de las multinacionales allí establecidas.

Tanto la demanda de la Comisión como la sentencia del TJUE se expresan en documentos solo comprensibles para abogados expertos. La necesidad de simplificar y unificar el tratamiento fiscal de los beneficios de las multinacionales sería, en consecuencia, una primera conclusión de este caso, que ha requerido un proceso de seis años y millones de euros en costes legales. Pero implantar un cambio en este sentido en Europa requeriría la unanimidad de los países miembros, lo que hoy por hoy parece imposible. De ahí que algunos países, incluyendo España, consideren imponer a las multinacionales tecnológicas impuestos especiales como la tasa Google.

..//..



Pere Rusiñol

### RESUMEN

200 mil millones de dólares podrían recaudarse en EE UU con el impuesto a la riqueza.

### CONTENIDO

La larga etapa neoliberal, que arrancó en la década de 1980 impulsada por Margaret Thatcher y Ronald Reagan, instaló como hegemónico el marco de bajadas generalizadas de impuestos, lo que ha tenido como consecuencia a largo plazo enormes dificultades presupuestarias de los Estados, cotas de endeudamiento público que la misma ortodoxia económica considera inasumibles, recortes en el estado de bienestar y, como resultado de todo ello, un gran aumento de la desigualdad, que no supone solo un problema de orden ético o moral, sino que según muchos economistas tiene efectos perjudiciales para el conjunto de la economía.

Esta situación ya de por sí complicada se ha visto muy agravada por los estragos de la covid-19, que ha puesto sobre la mesa la insuficiencia de los recursos públicos para afrontar una situación tan dramática y ha reabierto el debate sobre la fiscalidad, incluida la propuesta de un impuesto global a la riqueza, una nueva figura impositiva que vaya a la raíz tanto de los problemas presupuestarios como de la tendencia desbocada hacia una mayor desigualdad.

El impuesto a la riqueza tiene como gran abanderado entre los economistas al francés Thomas Piketty, que en su gran obra de referencia, *El capital en el siglo XXI*, mostró cómo la creciente desigualdad es inherente al capitalismo, lo que exigiría situar en el centro las políticas para aminorarla. Entre ellas, el eventual impuesto a la riqueza.

Esta propuesta es mucho más ambiciosa que los tradicionales impuestos al patrimonio, puesto que tiene una perspectiva global, con mecanismos de transparencia que dificulten los entramados de elusión fiscal. También es mucho más amplia y ambiciosa en términos recaudatorios al establecerse la cuota a pagar en función de todo el patrimonio de una persona en un sentido muy amplio —ingresos, viviendas, activos financieros, yates, obras de arte—, con independencia de que cada una de estas vías haya sido ya objeto de otros gravámenes. Varios premios Nobel de Economía ven con simpatía la idea, como Joseph Stiglitz, Paul Krugman y los últimos laureados, Abhijit V. Banerjee y Esther Duflo.

Dos discípulos de Piketty vinculados a universidades estadounidenses, Emmanuel Saez y Gabriel Zucman, realizaron una propuesta concreta del impuesto a la riqueza muy desarrollada para la campaña de la candidata demócrata a la presidencia de EE UU Elisabeth Warren, que ha quedado ya como referencia técnica, y que sugería una tasa anual del 2% para todos los patrimonios superiores a 50 millones de dólares y un 1% adicional en caso de superarse los 1.000 millones. Según sus promotores, este esquema permitiría recaudar en torno a 200.000 millones de dólares al año y, obviamente, frenaría en seco la brecha creciente entre el 1% más rico y el 99% restante, el principal motor del crecimiento sostenido y disparado de los índices de desigualdad en Occidente.

La medida también aspira a ser una respuesta al malestar de las clases medias y trabajadoras tras el crash global de 2008, que las ha empobrecido tanto de forma directa como indirecta —con la erosión del estado de bienestar—, al tiempo que las clases más pudientes se recuperaron en seguida.

La distribución de los ingresos del Estado muestra bien la tendencia. España está ocho puntos por debajo de la media europea en la recaudación de impuestos con relación al PIB, pero las clases medias y trabajadoras asumen un porcentaje muy desproporcionado de este esfuerzo. En el ejercicio de 2019 España recaudó en impuestos 212.808 millones de euros, todavía 1.400 millones por debajo de 2007. Pero la recaudación del IRPF y el IVA, los dos grandes impuestos cuyo peso recae en las clases medias y trabajadores, creció en este periodo el 20% y el 28%, respectivamente, mientras que la del Impuesto de Sociedades, que gravan los beneficios empresariales, cayó el 53%. Por su parte, la recaudación de Patrimonio, que afecta sobre todo a los más pudientes, descendió el 37% entre 2007 y 2017, el último año disponible, en el que recaudó apenas 1.200 millones, poco más del 0,1% del PIB.

..//..

## El Paquete fiscal de la Comisión de Europea, de 15 de julio de 2020, para una fiscalidad más justa y simple de apoyo a la recuperación económica

# A14

Forum Fiscal N° 267, agosto-septiembre 2020



**Macarena de Abiega Valdivielso**  
**Socia EY Abogados**

### SUMARIO

- I. INTRODUCCION
- II. EL PAQUETE FISCAL DE LA COMISIÓN EUROPEA PARA UNA FISCALIDAD MÁS JUSTA Y SIMPLE, DE APOYO A LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA
  1. El plan de Acción Fiscal. «An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy»
  2. Propuesta de modificación de la Directiva de Asistencia Administrativa en materia tributaria (DAC7)
  3. Comunicación sobre Buena Gobernanza Fiscal en la UE y fuera de ella (Tax Good Governance in the EU and beyond)
    - 3.1 Reforma del Código de Conducta para la fiscalidad empresarial (Code of Conduct for business taxation)
    - 3.2 Revisión de la lista europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal
    - 3.3 Medidas de refuerzo de las reglas de buena gobernanza fiscal
    - 3.4 Apoyo a países terceros en la buena gobernanza fiscal
- III. CONCLUSIONES

### RESUMEN

Macarena de Abiega expone en este artículo las medidas incluidas en el paquete publicado por la Comisión, y con las que se persigue un sistema fiscal más justo, simple y moderno, que contribuya a la recuperación económica de la UE, y a una mejora del marco fiscal a largo plazo.

A este paquete se irán incorporando nuevas medidas fiscales dirigidas, entre otras, a la reducción de emisiones y a la reforma de la Directiva de fiscalidad de la energía, a la revisión de la imposición sobre el tabaco y otros impuestos especiales, y la Comisión deberá también afrontar la reforma del marco de imposición corporativa e incorporar propuestas fiscales sobre la economía digital.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCION

El pasado 15 de julio, la Comisión de la Unión Europea aprobó un nuevo paquete fiscal (1) conteniendo una serie de medidas e iniciativas con el objetivo de apoyar la recuperación económica, y de fijar las bases para una fiscalidad más justa, simple, y adecuada a la economía actual.

Este paquete se enmarca dentro de la agenda fiscal europea en materia de transición a una realidad más «verde» y digital, y en el contexto de la crisis sin precedentes generada por la pandemia del Covid-19, cuya recuperación requiere reforzar la lucha contra el fraude y otras prácticas fiscales perniciosas, así como simplificar la tributación eliminando obstáculos innecesarios, permitiendo a los estados miembros incrementar su recaudación fiscal y contar así con más recursos para hacer frente a la crisis.

Se pretende también mejorar la cooperación con los estados no miembros, y fortalecer el apoyo a países en vías de desarrollo.

En concreto, tal como indica la propia Comisión (2), los principales problemas que trata de afrontar este paquete fiscal son los siguientes:

- Complejidad y carga administrativa, que dificultan los negocios en la UE. La Comisión estima que los costes de cumplimiento tributario (tax compliance) para las empresas europeas pueden llegar a alcanzar hasta el 30% de la carga impositiva. Además, el hecho de tener que manejar hasta 27 sistemas fiscales diferentes dentro de la UE, no solo genera gran complejidad e incertidumbre, sino que provoca incumplimientos involuntarios y colisiona con la agilidad e innovación de los nuevos negocios.

- Abuso y competencia fiscal perjudicial. La globalización, la digitalización, y el cambio en los modelos de negocio, conllevan una rápida evolución de las planificaciones fiscales agresivas, el fraude y la evasión. En este contexto, la UE tiene que establecer el marco con el que luchar contra el abuso fiscal y favorecer que las autoridades fiscales tengan las herramientas e información necesarias para que su recaudación sea la debida. Asimismo, se deben actualizar los parámetros de competencia fiscal para que esta sea justa y no suponga que unos territorios erosionen la base imponible de otros.

..//..



**Javier Armentia Basterra**

**Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava**

## SUMARIO

- LXXVII. Tipología de infracciones y sanciones
- LXXVIII. Revisión en vía administrativa: iniciación por medios electrónicos
- LXXIX. Suspensión de la ejecución del acto recurrido
- LXXX. Declaración de nulidad de pleno derecho
- LXXXI. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones
- LXXXII. Rectificación de errores
- LXXXIII. Devolución de ingresos indebidos
- LXXXIV. Iniciación del recurso de reposición
- LXXXV. Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa
- LXXXVI. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas
- LXXXVII. Funcionamiento del Organismo Jurídico Administrativo o del Tribunal Económico-Administrativo Foral
- LXXXVIII. Normas generales del procedimiento económico-administrativo
- LXXXIX. Iniciación del procedimiento económico-administrativo
- XC. Terminación del procedimiento económico-administrativo
- XCI. Vinculación de la doctrina del Organismo Jurídico Administrativo o del Tribunal Económico-Administrativo Foral
- XCII. Recurso de anulación
- XCIII. Recurso contra la ejecución
- XCIV. Recurso contencioso-administrativo
- XCV. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública
- XCVI. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación
- XCVII. Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado
- XCVIII. Recuperación de ayudas de Estado: prescripción
- XCIX. Terminación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado

## CONTENIDO

### LXXVII. Tipología de infracciones y sanciones

Las diferencias más importantes entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que existen en materia de tipos de infracciones y sanciones son las siguientes:

1.- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

La infracción tributaria consiste en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración tributaria.

..//..



**Jaime Aneiros Pereira**  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidade de Vigo  
Comité Técnico de la World Compliance Association (WCA)  
Asociación Gallega de Compliance (AGACOM)

## SUMARIO

- I. La responsabilidad penal de las personas jurídicas como eje de los programas de compliance
- II. La exoneración o atenuación de responsabilidad penal para la persona jurídica por la adopción de un sistema de compliance
- III. Las personas encargadas de controlar el cumplimiento normativo para evitar riesgos penales
- IV. El compliance o los programas de cumplimiento normativo como instrumento de prevención y exoneración de responsabilidad penal
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

## RESUMEN

La reforma del Código Penal de 2010, y la posterior de 2015, abrieron un nuevo ámbito para nuestro Derecho al cambiar por completo la regla de *societas delinquere non potest* que venía caracterizando a nuestro ordenamiento. Desde entonces, pues, es posible exigir responsabilidad tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas que ejercen su representación. Esta situación no sólo afecta a la dogmática jurídica sino también al cambio de operativa en todo tipo de entidades. La evitación de riesgos legales se convierte en una necesidad, y también el establecimiento de sistemas de control de los mismos. A ello se une la necesidad de establecer e implementar procedimientos de formación de la voluntad en el ámbito de las personas jurídicas.

Esta nueva perspectiva del ordenamiento jurídico obliga a los estudiosos del Derecho y a los asesores, internos o externos, de las empresas, así como al personal de la alta dirección, a conocer los riesgos y a vigilar el cumplimiento de los sistemas de gestión de los mismos. Esta actividad, que ya estaba presente en algunos ámbitos tiene relevancia para poder aplicar la exoneración de responsabilidad penal que contiene el Código Penal para aquellas personas jurídicas que cuenten con un programa de cumplimiento normativo.

En este trabajo nos ocupamos de analizar el marco normativo existente y de determinar las personas que tienen la competencia legal, y por lo tanto los riesgos, para tomar decisiones en las empresas. La normativa mercantil regula estas cuestiones, que tienen repercusiones penales, junto con la regulación sectorial de determinadas actividades o entidades. A ello se une la importancia de conocer cuáles son los estándares de cumplimiento normativo que se pueden considerar adecuados y el necesario conocimiento de la regulación de las actividades de la entidad. Por lo tanto, se trata de un ámbito que debe ser abordado con carácter interdisciplinar puesto que no sólo se debe conocer la regulación penal y la jurisprudencia aplicable sobre ella, sino cuestiones que se regulan en la normativa mercantil y en otros ámbitos sin una filiación científica expresa como pueden ser las llamadas Normas UNE o ISO, así como la Directiva whistleblowing, pasando por la regulación sectorial como, entre otras, la normativa tributaria o la de prevención de blanqueo de capitales.

Debido a este carácter interdisciplinar, teórico y práctico, analizaremos las cuestiones más relevantes de los programas de cumplimiento normativo sin profundizar en la jurisprudencia y doctrina sobre el tema.

## CONTENIDO

- I. La responsabilidad penal de las personas jurídicas como eje de los programas de compliance

La reforma del Código Penal realizada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio introdujo la eliminación de la regla tradicional del Derecho Penal español, de acuerdo con la cual «*societas delinquere non potest*» que caracteriza al sistema de penas romano-germánico.

El artículo 31 bis del Código Penal establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Se produce, así, un cambio radical en el sistema español de autoría penal que trata de justificarse por la incorporación a nuestro ordenamiento de lo señalado en distintos acuerdos internacionales ratificados por España, así como por la aproximación de nuestra legislación a otras de nuestro entorno.

..//..

## El régimen fiscal especial aplicable a las Entidades sin fines lucrativos en Bizkaia y el incremento de los incentivos fiscales al mecenazgo en este Territorio Foral

# A17

Forum Fiscal N° 267, agosto-septiembre 2020



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

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN BIZKAIA
- III. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO
- IV. RÉGIMEN DE INCUMPLIMIENTO
- V. REFLEXIÓN FINAL

### RESUMEN

La Norma Foral 4/2019, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo actualiza la regulación sustantiva y el régimen fiscal especial que afecta a estas Entidades, que venía demandando una revisión adecuándolo al Derecho de la Unión Europea. Asimismo, incrementa los incentivos fiscales al mecenazgo de las personas físicas y jurídicas que ayuden en su financiación, reconociendo, en última instancia, el papel primordial e insustituible que todos ellos desempeñan en el desarrollo social de este Territorio Foral.

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El llamado Tercer Sector ha crecido constantemente, no solo en los Territorios Forales, sino en el Estado y también en el ámbito territorial de la Unión Europea, llegando a tener una importancia significativa desde el punto de vista social y económico en la medida en que han contribuido de forma notable al bienestar público. En la Comunidad autónoma del País Vasco, el cada vez mayor protagonismo de este tipo de Entidades se refleja en la promulgación de la Ley 6/2016, de 12 de mayo, del Tercer Sector Social de Euskadi, que se ocupa de establecer el régimen jurídico de una parte de esa iniciativa privada dedicada al interés público.

Son los propios poderes públicos los que se han convertido en los promotores principales del impulso que ha tenido en los últimos años este Tercer Sector. En esta línea, reconoce su corresponsabilidad mediante la utilización de las diferentes políticas públicas, de entre las que a nosotros nos interesa fundamentalmente la fiscal, que se traduce en dar un tratamiento diferenciado e incentivador a este tipo de Entidades sin ánimo de lucro que atienden un sinnúmero de intereses generales en las sociedades actuales en muchas ocasiones, con un menor gasto público.

En lo que concierne, en concreto, al régimen fiscal aplicable a estas Entidades en el Territorio Histórico de Bizkaia, ya la Norma Foral 5/1995, de 5 de febrero, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General reguló por primera vez este tipo de Entidades en este Territorio Foral, norma que había quedado claramente desfasada por una realidad social, económica y jurídica que había avanzado sustancialmente desde su aprobación. La cada vez mayor conciencia social acerca del protagonismo del sector privado en las actividades de interés general complementando la actividad pública, origina un auge de este tipo de Entidades que comienzan a adoptar nuevas formas organizativas que demandan la actualización de su régimen fiscal.

Diez años más tarde de la aprobación de dicha Norma, la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y del Mecenazgo aborda esta necesaria revisión, norma que supuso un importante impulso a futuro de este tipo de Entidades, reformulando y mejorando el catálogo de incentivos fiscales aplicables a las mismas, así como los instrumentos jurídico-tributarios que fomentan su actuación en la salvaguarda de los intereses sociales. De hecho, con la mejora de su régimen tributario especial se reforzó en este momento el reconocimiento social a este Tercer Sector.

Esta Norma Foral fue modificada en múltiples ocasiones para adecuarla a las profundas reformas que iban experimentando el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes durante dicho período (en adelante, IRNR).

Por ello, unido a los años transcurridos desde su aprobación y los cambios expuestos a lo largo de esos últimos años ha demandado una nueva reflexión acerca de la fiscalidad que afecta a estas Entidades, que tiene como fruto la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019, aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia, en su sesión plenaria de 20 de marzo de 2019 (5) .

..//..



**Iñaki Alonso Arce**  
**Doctor en Derecho**

## CONTENIDO

Durante los últimos años las tres Haciendas Forales vascas han hecho público un proyecto conjunto que va a suponer un cambio de primera magnitud en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en los distintos impuestos directos aplicables en cada caso, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero que indudablemente también debe tener su reflejo en la imposición indirecta y en la correspondiente recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El proyecto TicketBai!, desarrollado conjuntamente por las tres Haciendas Forales con el apoyo del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, es el elemento que va a cambiar la gestión y el control de los rendimientos de actividades económicas pues constituye un sistema garante de la integridad de los rendimientos declarados, siendo muy elevado el grado de coordinación que se ha alcanzado entre los tres Territorios Históricos en el desarrollo del mismo.

Sobre esa base común también existen diferencias tanto en el ritmo de implantación como en la amplitud del proyecto en los tres Territorios Históricos, ya que la Hacienda Foral de Bizkaia anunció desde 2018 que pensaba abordar un proyecto de una dimensión mayor, uno de cuyos ejes sería TicketBai!, pero que iría acompañado de la generalización del modelo 140 a todos los contribuyentes que realicen actividades económicas, en forma de modelo 240 para las entidades y contribuyentes no residentes que operen por mediación de establecimiento permanente, haciendo que ambos modelos se cumplimenten en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, convirtiéndose en el canal de remisión a la Hacienda Foral de Bizkaia de los datos provenientes de TicketBai!, entre otros elementos, y con un importante pilar de asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones facilitándoles borradores preconfeccionados por la Hacienda Foral de Bizkaia de sus declaraciones y autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estos tres elementos dieron lugar al denominado proyecto Batuz que va tomando cuerpo técnico y jurídico a un ritmo diferente al que en un principio se había anunciado como consecuencia de los efectos derivados de la pandemia de la COVID-19, pero que este verano ha dado ya los pasos más relevantes para su incorporación al ordenamiento jurídico y para su implantación práctica.

El 27 de julio de 2020 se publicaba en el Boletín Oficial de Bizkaia la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, 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 no Residentes, 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, con una fecha prevista de entrada en vigor definitiva el 1 de enero de 2022, pero con la posibilidad de abrir un período voluntario de aplicación de algunos de sus elementos a partir del momento que se determine reglamentariamente.

Esta Norma Foral ha realizado todas las modificaciones precisas en las Normas Forales que disciplinan el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia para incorporar todos los elementos del proyecto Batuz, que se compone de tres elementos fundamentales:

- a) Sistema garante de la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicios TicketBai!
- b) Libro registro de operaciones económicas (modelos 140 y 240)
- c) Borradores de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido puestos a disposición por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Y el sistema se complementa con dos elementos adicionales que son imprescindibles para garantizar un adecuado despliegue del mismo:

- a) Un régimen sancionador para el incumplimiento de las nuevas obligaciones
- b) Un incentivo fiscal para sufragar los costes de adaptación a las nuevas obligaciones, aplicable en 2020 y 2021.

Y todos esos elementos son los que se han regulado en sus elementos fundamentales en la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, a que acabamos de hacer referencia.

Además, la Hacienda Foral de Bizkaia ha sometido a información pública a través de la página de Participación en los procesos de elaboración normativa de la Diputación y de una página específica <https://www.batuz.eus>, creada para la difusión de todos los contenidos del proyecto Batuz, dos disposiciones normativas que desarrollan, perfilan y complementan la aplicación del proyecto Batuz, a saber:

— El proyecto de Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto BATUZ, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

..//..



Pablo Chico de la Cámara  
Catedrático de derecho Financiero y Tributario. URJC

## SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO
- II. ENTRADA EN VIGOR
- III. INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
- IV. INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN. INSPECCIÓN Y APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS
- V. INCIDENCIA SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN
- VI. INCIDENCIA PARA TODOS LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
- VII. REFLEXIONES CRÍTICAS

## RESUMEN

En menos de dos meses se han dictado diversos Decretos-Leyes que tienen incidencia en la esfera tributaria. Básicamente suspenden los procedimientos tributarios durante el estado de alarma, pero se echan de menos más medidas económicas de choque para ayudar a los contribuyentes a superar la crisis económica que asomará inevitablemente después de la crisis sanitaria.

## CONTENIDO

### I. PLANTEAMIENTO

En un intervalo temporal de menos de 45 días (es decir, desde el 10 de marzo hasta el 21 de abril de 2020), el Gobierno de la nación ha dictado un aluvión de Reales Decretos Leyes, en particular, ocho, al albur de lo que ha venido a catalogar como "medidas" de naturaleza económica para combatir los efectos perniciosos de la pandemia del COVID-19. De todos ellos, nos referiremos únicamente a aquellos que de una forma directa o indirecta inciden en nuestra materia tributaria, en particular, los Reales Decretos Leyes 6/2020, de 10 de marzo, de medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública; 7/2020, de 12 de marzo, de medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (en adelante, RDL 7/2020); 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (en adelante, RDL 8/2020); 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (en adelante, RDL 11/2020); 14/2020, de 14 de abril (RDL 14/2020), por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias; 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo; y por último, 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.

En estas páginas, nos centraremos en la "incidencia tributaria" que provocará la situación del estado de "alarma", focalizando este trabajo principalmente en desgranar los ajustes realizados en la esfera de los procedimientos tributarios que han de realizarse de forma necesaria con ocasión de esta situación jurídica excepcional marcada por los efectos jurídicos producidos en la esfera tributaria durante este tiempo de break. Frente a la ausencia en realidad de verdaderos "estímulos tributarios" contenidos en estos siete Reales Decretos Leyes para insuflar de aire fresco a nuestra economía, apuntaremos al final de nuestro trabajo algunas "medidas" que podría tener a bien adoptar el Legislador tributario (estatal y local) para minimizar la gravedad de esta situación en la que nos encontramos.

..//..

# Análisis de los beneficios fiscales que podrían establecerse en los Impuestos Municipales por medio de Ordenanzas para hacer frente a la crisis generada por el COVID-19

# A20

Tributos locales, N°. 144, 2020



**Gerardo Menéndez Gordo**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho de la UNED

## SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO
- II. ANÁLISIS DE LA POSIBLE RETROACTIVIDAD DE LOS BENEFICIOS
- III. IDENTIFICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES QUE SE PUEDEN ESTABLECER

## RESUMEN

Dada la devastadora crisis que la epidemia del COVID-19 está provocando en el ámbito económico y social, parece aconsejable que los Ayuntamientos reduzcan la carga fiscal que soportan los sectores y colectivos más afectados. En este artículo se identifican los beneficios que podrían introducirse mediante Ordenanzas en el IBI, IAE e IVTM y se analiza la posibilidad de establecer su aplicación retroactiva a los periodos impositivos iniciados en 2020

## CONTENIDO

### I. PLANTEAMIENTO

Ante la crisis generada por el COVID-19, los Ayuntamientos podrían valorar la conveniencia de reducir la carga tributaria para aquellos sectores más afectados mediante la aprobación o modificación de Ordenanzas.

Este trabajo, redactado el día 13 de abril de 2020, tiene por objeto analizar la posibilidad de establecer esos beneficios con carácter retroactivo para que resulten aplicables a los periodos impositivos iniciados en 2020 e identificar qué medidas podrían adoptarse en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, «IBI»), en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, «IAE») y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, «IVTM»), de acuerdo con lo previsto en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

### II. ANÁLISIS DE LA POSIBLE RETROACTIVIDAD DE LOS BENEFICIOS

#### II.1. IDEAS PREVIAS

Las normas tributarias se calificarán como retroactivas cuando se apliquen a tributos periódicos cuyo periodo impositivo se ha iniciado con anterioridad a su entrada en vigor, según el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria (en adelante, "LGT").

Las medidas que se puedan aprobar se calificarán, por lo tanto, como retroactivas en la medida en que afecten a impuestos cuyo periodo impositivo se haya iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de las nuevas Ordenanzas. Este inicio se producirá por lo general, al inicio del periodo natural, salvo en casos de alta en el IAE (art. 89.1 TRLRHL) y de primera adquisición de los vehículos en el IVTM (art. 96. TRLRHL). En estos casos, las medidas solo serán retroactivas si el alta o la primera adquisición se producen antes de la entrada en vigor.

Debe recordarse, por otro lado, que en los impuestos municipales el legislador ha decidido señalar como fecha de devengo el inicio de los periodos impositivos señalados. En ese momento se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21 LGT).

La exigibilidad de estos impuestos se produce, sin embargo, con posterioridad, haciendo uso de la posibilidad prevista en el artículo 21.2 LGT. De acuerdo con el artículo 62.3 LGT, el pago en periodo voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica deberá efectuarse en el periodo comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente, si bien el Ayuntamiento podrá modificar este plazo siempre que el resultante no sea inferior a dos meses.

Nuestro ordenamiento jurídico (véase, por ejemplo, el citado art. 10.2 LGT) no proscribía con carácter general la retroactividad de las normas tributarias.

Ahora bien, esta retroactividad puede ser cuestionada cuando entra en colisión con principios consagrados en la Constitución, muy especialmente con los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional.

..//..



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

## SUMARIO

1. Introducción
2. Exposición de la doctrina establecida por el TS en el caso Stryker
  - 2.1. Antecedentes del caso objeto de la Sentencia del TS de 3 de marzo de 2020
  - 2.2. Exposición de la fundamentación y doctrina establecida por el TS en el caso Stryker
    - 2.2.1. Delimitación del objeto del recurso de casación
    - 2.2.2. Fundamentación de la doctrina del TS sobre la cuestión litigiosa: naturaleza jurídica y valor interpretativo de los comentarios al MC OCDE, límites de la interpretación dinámica de los CDI, y alcance de la cláusula de auxiliariadad del PC OCDE de 1963
    - 2.2.3. La doctrina jurisprudencial fijada por el TS en el caso Stryker
3. Algunas reflexiones sobre la doctrina del TS en el caso Stryker: una visión sobre las implicaciones de fondo de esta jurisprudencia en relación con la utilización expansiva e impropia del Soft-Law OCDE
  - 3.1. Sobre la interpretación de la cláusula de auxiliariadad prevista en el artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo de 1966
  - 3.2. Sobre la interpretación de los CDI a la luz de los comentarios al MC OCDE, particularmente la denominada «interpretación dinámica o ambulatoria»
  - 3.3. La interpretación bilateral de los CDI y sus potenciales implicaciones prácticas en el contexto de un marco de fiscalidad internacional inestable y que erosiona el derecho a la seguridad jurídica Referencias bibliográficas

## RESUMEN

Este trabajo analiza la importante Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 3 de marzo de 2020, en el caso Stryker, que establece una doctrina de gran relevancia en materia de interpretación de convenios de doble imposición (CDI). El Alto Tribunal rechaza que la Administración tributaria o los tribunales puedan fundamentar una regularización tributaria, de forma exclusiva o principal, en materiales (no normativos) de Soft-law, como los comentarios al MC OCDE. La sentencia del TS también rechaza interpretaciones unilaterales de las cláusulas de los convenios fiscales, y establece importantes límites a la denominada «interpretación dinámica» de los CDI. Esta jurisprudencia limita igualmente la utilización expansiva (en ocasiones impropia) y mecánica del Soft-law OCDE relativo al proyecto BEPS, a efectos de interpretar la legislación interna y la red de los CDI.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Este trabajo analiza la importante Sentencia 308/2020 del Tribunal Supremo (TS) de 3 de marzo de 2020, en el caso Stryker (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–), que establece una doctrina de gran relevancia en materia de interpretación de convenios de doble imposición (CDI).

El Alto Tribunal rechaza que la Administración tributaria o los tribunales puedan fundamentar una regularización tributaria, de forma exclusiva o principal, en materiales (no normativos) de Soft-law, como los comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE).

La sentencia del TS también se muestra contraria a interpretaciones unilaterales de las cláusulas de los convenios fiscales, y establece importantes límites a la denominada «interpretación dinámica» de los CDI.

Esta jurisprudencia, a nuestro juicio, limita igualmente la utilización expansiva (en ocasiones impropia) y mecánica del Soft-law OCDE relativo al proyecto BEPS (erosión de las bases y la transferencia de beneficios), a efectos de interpretar la legislación interna y la red de los CDI. En este sentido, cabría destacar el importante impacto que posee este pronunciamiento del TS sobre la estrategia y gestión de la controversia fiscal internacional, considerando la doctrina establecida tanto en relación con la redefinición del uso hermenéutico del Soft-law de la OCDE como sobre la interpretación bilateral de los CDI.

..//..



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

### SUMARIO

1. Consideraciones generales
  2. Las criptomonedas en el ámbito de una actividad económica
    - 2.1. Implicaciones fiscales en la imposición directa
      - 2.1.1. La adquisición originaria de monedas virtuales como actividad económica
      - 2.1.2. El régimen fiscal de las monedas virtuales en la imposición sobre la renta
    - 2.2. Implicaciones fiscales en la imposición indirecta
  3. La inversión en criptomonedas por personas físicas al margen de una actividad económica
  4. La titularidad y posesión de monedas virtuales
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### RESUMEN

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

### CONTENIDO

#### 1. Consideraciones generales

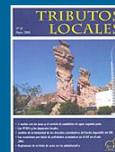
El vertiginoso desarrollo de las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones en los últimos años ha propiciado la aparición de una nueva realidad monetaria de base digital, las criptomonedas o monedas virtuales, auténtica alternativa de futuro a la moneda fiduciaria generalmente aceptada por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

Las criptomonedas se sustentan sobre la base de un sistema criptográfico que permite realizar transacciones económicas seguras por medios electrónicos, aunque sin el reconocimiento jurídico de un Estado que respalde y garantice su emisión. Carecen de soporte físico y se presentan como un código binario que vincula las transacciones que realizan los usuarios, que se conservan en una base de datos que funciona como un registro público, en el que se graban los diferentes movimientos y transacciones que se realizan, lo que da lugar a la llamada «cadena de bloques» o blockchain.

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

En segundo lugar, se precisa del encriptado de la información, que se remite a todos los que participan en la red (nodos). En tercer lugar, debe validarse la transacción por todos los participantes a través de la resolución de complejos cálculos matemáticos. Si se alcanza el consenso, la transacción se entiende validada. En cuarto y último lugar, la operación se registra pasando a formar parte de la «cadena de bloques» y se ejecuta en los términos acordados (Gómez Requena, 2018, p. 117).

././..



**Mercedes Ruiz Garijo**  
**Profesora Titular de D. Financiero y Tributario- Acreditada a Catedrática (URJC)**  
**Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid**

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Sujetos pasivos. Exención a favor de construcciones, instalaciones y obras de las que sea dueño el Estado, las CC.AA. o las CC.LL.
- III. Cuantificación del Impuesto en particular, la base imponible, ex artículo 102 del TRLRHL.
- IV. Problemas prácticos derivados de la regla del devengo anticipado.
- V. Conclusiones.
- VI. Bibliografía.

## RESUMEN

En los últimos años, el mayor interés en las Haciendas Locales, por parte de la doctrina, se ha centrado en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), a raíz de los importantes pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo que, sin duda, han supuesto una completa revolución para los órganos de gestión tributaria de los entes municipales (y ni qué decir tiene de las arcas municipales). Sin desmerecer la importancia que dicho impuesto merece, sin embargo, el resto de figuras tributarias parecen haberse dejado a un lado y no han acaparado la misma atención, a pesar de estar afectadas de múltiples problemas, ya judicializados y, en consecuencia, todos ellos necesarios de una urgente solución.

Alguno de estos problemas fue detallado, rigurosamente, en el informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local, de julio de 2017. Por todo ello, el objetivo de este trabajo es centrar nuestro análisis en uno de los impuestos locales menos conocidos, como es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) dirigiendo nuestro interés a las cuestiones más candentes, pendientes de resolución por parte de los Tribunales, a partir de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Tal y como hemos advertido en otro lugar, las Haciendas Locales vienen siendo, desde su reconocimiento en la Constitución Española, concretamente en el artículo 133.2 (que señala que las Corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes), el poder tributario más estático y menos sujeto a reformas profundas o estructurales. En efecto, las leyes que se han venido dictando de forma paralela a la construcción del Estado, para dar cobertura a dicha garantía constitucional, han sido escasas y, nos atreveríamos a decir, poco satisfactorias desde Mercedes Ruiz Garijo el punto de vista de la autonomía local y la suficiencia financiera (artículos 140 y 142 CE). A pesar de que todas ellas fueron gestadas como grandes reformas institucionales y legislativas, no fueron eficaces para configurar una auténtica Hacienda Local garante de los principios anteriores, quizás por ser demasiado ambiciosas (otras excesivamente generalistas y alguna continuista en relación con el modelo preconstitucional). Esta circunstancia, en nuestra opinión, ha abocado a muchos entes municipales, irremediablemente, a un continuo y progresivo deterioro financiero. En la actualidad la mayoría de figuras impositivas presentan importantes disfunciones y alguna de ellas, como el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), tras dos diferentes varapalos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, se podría decir que se encuentra en una situación de "cuidados intensivos". Todo ello se traduce en la consiguiente dificultad de los entes municipales en la gestión de sus intereses y en la consecución de una auténtica autonomía tributaria. Durante todos estos años, asimismo, ha existido una diferente atención y desarrollo doctrinal y jurisprudencial de los distintos tributos de los que son titulares los entes municipales. El IIVTNU es el que mayor interés ha suscitado, a partir de los pronunciamientos citados. En relación con otros tributos, como las tasas, la labor interpretativa de los Tribunales se ha visto extendida e intensificada, con motivo de la parquedad de su regulación en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL) hasta el punto de que pudiera bien hablarse de un Poder Judicial Legislador. Por su parte, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) presenta una inquietante litigiosidad fiscal y algunas cuestiones que vienen siendo tradicionalmente pacíficas en el impuesto comienzan a tambalearse y a verse aquejadas de importantes grietas. Nos referimos, en particular, a su gestión compartida y al desdoblamiento entre la gestión catastral y la gestión tributaria.

..//..



**Pilar Cubiles Sánchez-Pobre**  
**Prof. Titular Dpto. Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Sevilla**

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. ¿Está justificada la existencia de beneficios fiscales para la Iglesia y determinadas confesiones religiosas? ¿Es la técnica de pacto bilateral acertada?
- III. Los beneficios fiscales reconocidos a la Iglesia en el ámbito local.
- IV. Conclusiones.
- V. Bibliografía.

## RESUMEN

Este trabajo analiza, partiendo de su base constitucional, las razones que justifican la existencia del trato privilegiado del que disfrutaban las confesiones religiosas y, señaladamente, la Iglesia Católica, en relación con los impuestos locales. Se examinará el contenido de las exenciones relativas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, incluidas las principales decisiones judiciales sobre este tema.

Finalmente, estudiaremos la STJUE de 27 de junio de 2017 (C-74/16), que estableció que una exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a la que tiene derecho la Iglesia Católica podría contravenir la prohibición de ayuda estatal.

Es obvio que las consecuencias derivadas de esta decisión podrían poner en tela de juicio todo el sistema de relaciones entre la Iglesia y el Estado, al menos con respecto a los beneficios fiscales que son aplicables a ciertas entidades religiosas que llevan a cabo actividades económicas, incluso si estas últimas tienen carácter residual.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El artículo 16 de la Constitución Española garantiza, como no podía ser de otra forma en un Estado social y democrático de derecho, la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades, sin más limitación que la necesaria para el mantenimiento del orden público.

Hay, por tanto, un principio de no interferencia en un ámbito tan privado, como es el de las creencias de los individuos y de las comunidades de las que estos formen parte. Ahora bien, nuestra Constitución va más allá, pues tras determinar que "Ninguna confesión tendrá carácter estatal", establece que "Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones".

En efecto, como acertadamente expone MARTÍN DE AGAR, "Aconfesionalidad y cooperación no se excluyen, sino que más bien se complementan". Hay que advertir, sin embargo que no todos los autores comparten esta visión. Así, POLO SABAU, defiende que "carecen de un fundamento constitucional atendible aquellas posiciones que conciben al mandato cooperador instaurado en el art. 16.3 CE como parte integrante del contenido del derecho a la libertad religiosa".

Para nosotros, es evidente que, para el Constituyente, las creencias religiosas son relevantes y no pueden ser ignoradas. Tanto es así que se insta a los poderes públicos a tenerlas en cuenta y a cooperar con las confesiones religiosas y, señaladamente, con la Iglesia Católica. La mención expresa de esta última no hace más que reconocer la importancia que tradicionalmente esta había mantenido en España a lo largo de la Historia, importancia sociológica que aún hoy es notable. De hecho, según el último Barómetro del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) publicado a la hora de escribir estas líneas, en febrero de 2020, el 67% de los encuestados se define como católico; el 28,3% como agnóstico, ateo o indiferente/no creyente y el 2,9% como creyente de otra religión. Por otro lado, según la Memoria anual de Actividades de la Iglesia Católica para 2017, existen en España 23.021 parroquias, además de 12.988 entidades, entre las que destacan cofradías, hermandades, asociaciones, movimientos, ONGs y distintas realidades eclesiales erigidas o aprobadas por la autoridad eclesiástica y que participan de los fines propios de la Iglesia. Asimismo, hay 2.587 centros de enseñanza católicos, en los que estudian cerca de millón y medio de estudiantes (1.497.111). Todo lo anterior evidencia el peso de la Iglesia Católica en España, lo que justifica la existencia de cooperación entre esta confesión en concreto y el Estado. Pues bien, esa relación de cooperación con la Iglesia se plasmó en la firma de varios Acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede con fecha 3 de enero de 1979. En concreto, versaban sobre asuntos jurídicos; sobre enseñanza y asuntos culturales; sobre asistencia religiosa a las fuerzas armadas y servicio militar de clérigos y religiosos y sobre asuntos económicos.

..//..



Javier López León  
Jefe de la Inspección  
Ayuntamiento de Alicante

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Requisitos para acogerse al régimen fiscal por las personas físicas
- III. Rama de actividad. Aproximación a su contenido
- IV. Qué se entiende por actividad económica desde el punto de vista fiscal? Diferencia con la rama de actividad
- V. El alquiler de inmuebles como actividad económica en el IRPF
- VI. La necesidad de afectación de inmuebles a la actividad
- VII. Llevanza de contabilidad
- VIII. La operación de aportación de rama de actividad exige motivos económicos válidos
- IX. La comprobación de los requisitos en el ámbito de la Administración Local
- X. Efectos de la declaración de inaplicación de la segunda de la LIS.

## RESUMEN

Uno de los supuestos que contempla la normativa como neutralidad fiscal en el IIVTNU, es de la aportación por personas físicas de ramas de actividad. En el presente trabajo se analizarán los requisitos que exige la norma para su aplicación en el caso de la actividad de arrendamiento inmobiliario y cómo debe llevarse a cabo la comprobación del cumplimiento de dichos requisitos por parte de los ayuntamientos.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Para el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU, se contemplan, fuera de su normativa reguladora, una serie de supuestos que encajan dentro del presupuesto material configurado por el legislador para que se de el hecho imponible y, sin embargo, una norma ajena al impuesto dispone un régimen especial por el que, en ese momento, no constituyen transmisiones gravables.

No es inusual encontrar en el Derecho Tributario que cuando se define el hecho imponible se exceptione de su materialización algunos supuestos, que si bien pudieran entrar dentro del presupuesto material o jurídico que impone la norma, razones de diversa índole, estiman procedente esta excepción. Estos son englobados bajo el término jurídico de no sujeción. La no sujeción, por lo tanto, equivale a la ausencia de realización del hecho imponible.

En el IIVTNU nos encontramos con los recogidos en los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLHL; el primero, referido a los terrenos de naturaleza rústica, constituye una perogrullada impropia de un texto jurídico, toda vez que si el impuesto grava el incremento que se produzca en los terrenos de naturaleza urbana, a sensu contrario, lo que no lo sean sin que sea preciso más aclaración, no se encuentran sometidos al no estar dentro del presupuesto material que impone la norma.

El segundo, se refiere a adjudicaciones y aportaciones dentro de la sociedad conyugal, que con anterioridad, se encontraban como operaciones exentas.

Sin embargo en el IMNU existen otra categoría de actos con un régimen especial que no pueden ser clasificados bajo el término de no sujeción, dada las particularidades que se dan en ellos. Además, si fueran de esa categoría en su normativa reguladora bastaría con utilizar el término jurídico de no sujeción.

..//..



**Francisco Javier García Vera**  
**Tfnlco de Administración General**  
**Vocal-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón**  
**Doctorando de la Universidad Rey Juan Carlos**

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Marco normativo de las vías de revisión tributaria en el ámbito local.
- III. Presupuestos de la suspensión: antecedentes y situación actual.
- IV. Supuesto específico de los actos censales.
- V. Especialidades procedimentales.
- VI. Conclusiones.

## RESUMEN

Para que el ejercicio del derecho a recurrir contra los actos administrativos sea efectivo surge la institución cautelar como manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial de los particulares. En este sentido, la finalidad de la suspensión al interponerse un recurso es la de asegurar provisionalmente el derecho o interés de que se trate, tanto el público de la Administración para asegurar interés general como el del particular. En el ámbito local, las peculiaridades de la suspensión vienen marcadas fundamentalmente por la diferente estructuración de su sistema de recursos respecto al ámbito estatal. En concreto, la distinción entre municipios de régimen común y de gran población supuso que el recurso de reposición fuera preceptivo en los primeros y facultativo en los segundos al combinarse con la obligatoria vía económico-administrativa.

Pero la reintroducción de la vía económico-administrativa, no ha tenido en cuenta las repercusiones para el régimen de suspensión de los actos tributarios locales. Por ello gran parte de la doctrina aboga por una flexibilización en la aplicación del instituto cautelar que permita equilibrar el diferente tratamiento dado por el legislador en materia de recursos a cada uno de los dos regímenes de municipios.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Tal y como afirma la doctrina la esencia del Derecho Administrativo, como propio de las Administraciones Públicas, se compone de un equilibrio entre privilegios y garantías, entre la ejecutividad del acto administrativo para satisfacer el interés público y el derecho del particular a oponerse al mismo si considera que lesiona sus legítimos intereses.

Por tanto, de lo que se trata es de perseguir y obtener la pronta y eficaz satisfacción del Interés general, sin mengua de las situaciones jurídicas igualmente respetables de los ciudadanos.

Partiendo de la necesidad de ese equilibrio, la plena validez del acto administrativo puede tener su sentido en tanto en cuanto no fuera objeto de impugnación, y siempre que fuera amparado por el principio de eficacia para la gestión de los intereses públicos. Pero cuando el acto administrativo es objeto de impugnación el panorama cambia, ya que el privilegio de autotutela ha de someterse a juicio y valoración en aras del derecho de defensa del particular y de una igualdad de armas. Pero el ejercicio del derecho a recurrir ha de ser efectivo, evitando la pérdida de la finalidad legítima del recurso y que la ejecución del acto administrativo pudiera poner en peligro la efectividad de la resolución o sentencia final. Y es aquí cuando aparece la institución cautelar como manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los particulares.

Cabe recordar que la finalidad de la suspensión al interponerse un recurso es la de asegurar provisionalmente el derecho o interés de que se trate, tanto el público de la Administración para asegurar interés general como el del particular. De esta forma, la resolución o sentencia que en su día pudiera recaer a favor de aquél podrá ser ejecutada de fonna eficaz e íntegra. Es por todo ello que en la vía de revisión del acto administrativo es donde adquiere su sentido Ja adopción de las medidas cautelares como manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los particulares. Y la primera "trinchera" en que se manifiesta o articula el ejercicio de ese derecho fundamental la constituye la vía de revisión ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado como es el recurso de reposición. A su vez, dentro de esta vía de revisión, podemos distinguir la regulación del recurso de reposición estatal y las peculiaridades del mismo en el ámbito local, tanto desde el punto de vista sustantivo como procedimental, derivadas de la introducción de la vía económico-administrativa en el ámbito tributario local.

..//..

**Administrazi-  
Doktrina**

**Doctrina  
Administrativa**

---

**La Administración no puede declarar la responsabilidad tributaria, mediante la aplicación directa de la jurisprudencia civil del levantamiento del velo. Análisis de la RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 5491/2019**

**D01**

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 449-450



**Manuel Mejías Mondelo**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Tribunal Económico-Administrativo Central**

## SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico

## RESUMEN

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 8 y 41 de la Ley General Tributaria, el legislador viene a exigir que tanto la determinación de los responsables así como el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria deben realizarse por una norma con rango de ley, por lo que no es admisible que la Administración tributaria trate de justificar el acuerdo de derivación impugnado, amparándose en la existencia de una «doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria.

(STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001)».

## CONTENIDO

### 1. Supuesto de hecho

El 27 de marzo de 2019, por el órgano de recaudación competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se dictó respecto al reclamante (persona jurídica) acuerdo de inicio de expediente de derivación de responsabilidad solidaria, por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo, artículos 6 y 7 del Código Civil, alcanzando los débitos a derivar una cifra superior a los 31 millones de euros.

Las deudas cuya derivación se iniciaba correspondían a responsabilidad civil y multa resultantes de delito contra la Hacienda Pública del deudor principal (persona física).

Puesto de manifiesto el expediente y concedido el trámite de audiencia, la interesada formuló el 21 de mayo de 2019 diversas alegaciones, consistiendo esencialmente en considerar que la Administración estaba creando un supuesto de responsabilidad sin cobertura legal alguna.

La Administración rechazó las alegaciones de la interesada, dado que el 5 de agosto de 2019 la declaró responsable solidaria del deudor principal, donde el órgano de recaudación, en contestación a las mismas señalaba que:

[...] Es doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada la posibilidad de aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001).

Así, en términos del Reglamento General de Recaudación, el levantamiento del velo societario, la declaración del tercero como deudor, y en su caso las trabas cautelares en el patrimonio del mismo, y la aplicación al mismo del procedimiento de apremio –en idéntica medida que al obligado principal por responsabilidad civil–, serían actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

Y ello, porque tal y como refieren las citadas STS de 19-4-2003 y 31-1-2007: «En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil».

Por lo tanto, levantar el velo societario, significa, a efectos tributarios, integrar los patrimonios de los participantes en el abuso de formas societarias, por lo que el embargo cautelar en una sociedad pantalla o refugio, en puridad supondría el embargo en el patrimonio del obligado principal por responsabilidad civil, y supondría dar puntual cumplimiento a la orden judicial de exacción de dicha responsabilidad civil.

..//..

# D02



**Diseñador gráfico que cede sus diseños a diferentes empresas para su estampación en diversos productos (ropa, mobiliario, material de cocina, etc.) percibiendo como contraprestación por la cesión de derechos de autor unas cantidades (regalías) por producto vendido. Tributación en IAE, IVA e IRPF.**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2622-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/08/2020**  
**TRLRHL. Ley 37/1992. Ley 35/2006**

## CONTENIDO

### Impuesto sobre Actividades Económicas

1º) El apartado 1 del artículo 78 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto".

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

2º) Según todo lo expuesto, y con referencia a la clasificación de la actividad objeto de consulta, consistente en el diseño gráfico de imágenes, ejercida por una persona física, puede tener la consideración, bien de actividad empresarial o bien de actividad profesional.

Desde la óptica del Impuesto, es profesional quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de diseñador gráfico.

Cuando la actividad de diseñador gráfico se ejerza, no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del diseñador, estaremos en presencia de una actividad empresarial.

Si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de diseñador gráfico, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del Impuesto.

Por el contrario, si la actividad de diseñador gráfico se ejerce en el seno de una organización, tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del diseñador, habría desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.

Realizada la anterior puntualización, cuando nos encontramos ante una situación en la que una persona física desarrolla, por cuenta propia y a título individual, la actividad de diseño gráfico, sin que concurren otras circunstancias que permitan apreciar la existencia de una organización empresarial, el sujeto pasivo deberá darse de alta en el grupo 399 de la sección segunda de las Tarifas, "Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras n.c.o.p."

En caso contrario, cuando la actividad de diseño gráfico implique la existencia de una organización empresarial en los términos ya indicados, el sujeto pasivo deberá matricularse y tributar por el epígrafe 843.9 de la sección primera de las Tarifas, "Otros servicios técnicos n.c.o.p."

En el presente caso y según parece desprenderse de la información facilitada en el correspondiente escrito de consulta, no se aprecian circunstancias determinantes de la existencia de una organización empresarial puesta al servicio de la actividad de diseño gráfico, por lo que el consultante deberá figurar dado de alta en el citado grupo 399 de la sección segunda, "Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras n.c.o.p."

La cesión de los diseños de imágenes elaborados por el consultante a terceros (empresas situadas en el territorio de aplicación del IVA y empresas situadas en el resto del mundo) para su estampado en distintos productos percibiendo unas regalías o royalties por las ventas de los productos que llevan estampadas sus imágenes, supone una cesión de derechos de explotación constitutiva de un arrendamiento.

La cesión de derechos de explotación sobre diseños de imágenes se clasifica en el grupo 859 de la sección primera de las Tarifas, "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)".

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante es una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que desarrolla la actividad de diseñador gráfico cediendo los derechos de las imágenes diseñadas a otros empresarios y profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido para que las utilicen en sus productos y percibiendo como contraprestación importes en función de los productos vendidos por sus clientes en los que hayan usado dichas imágenes.

..//..

# D03



La consultante manifiesta que viene disfrutando de la deducción por maternidad desde el nacimiento de su hija en abril de 2019. En septiembre de este año, su hija acudirá a un centro de educación infantil autorizado, que abonará la consultante desde una cuenta bancaria de la que son titulares los dos progenitores. Si tiene derecho al incremento de la deducción por maternidad previsto en el artículo 81.2 de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2623-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/08/2020**  
**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.

(...)"

Como puede observarse se incrementa la deducción por maternidad cuando se tengan que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, incluidos 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.

..//..

# D04



**El consultante es un Ayuntamiento propietario de una residencia de mayores cuya gestión se encuentra cedida a una entidad mercantil que satisface un canon anual. El consultante va a realizar obras de reforma y renovación en dicha residencia. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas obras y deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de las mismas**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2628-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**12/08/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7.º, 91.Uno.3.1º, 92 a 94.**

## CONTENIDO

### **A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se informa lo siguiente:**

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...):".

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

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

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

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

2.- Por otra parte, en relación con la concesión de la gestión de la residencia de mayores objeto de consulta, el artículo 7.º de la Ley del Impuesto establece que no estarán sujetas al mismo las siguientes operaciones:

"9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

..//..

# D05



La entidad consultante ha desarrollado una herramienta/software de formación en línea sobre domótica. Va a proceder a impartir formación práctica en instalación, cableado, programación y puesta en marcha de este tipo de instalaciones dirigida a profesionales y técnicos del sector de la construcción, a estudiantes universitarios y de formación profesional. Si la actividad objeto de consulta puede acogerse a la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2629-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**12/08/2020**  
**Ley 37/1992 art. art- 20-uno-9º-**

## CONTENIDO

1.- El artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:

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

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

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

Por otra parte, el artículo 7.3.j) del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE del 23 de marzo) preceptúa que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán “los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.”.

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), incluye el suministro de enseñanza a distancia en la lista indicativa de servicios suministrados por vía electrónica recogida en su Anexo II.

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la citada Directiva, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico la “enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.”.

La distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cobra especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

El servicio objeto de consulta estará exento cuando pueda calificarse como servicio educativo, de conformidad con la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, recogido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 que establece que estarán exentos del Impuesto:

“9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

..//..

# D06



La consultante es una entidad mercantil dedicada a la actividad de venta de artículos por Internet bajo del modelo denominado "dropshipping". La consultante vende en nombre propio y a través de una página web productos procedentes de proveedores chinos que son enviados directamente al cliente final. El adquirente final puede estar establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, en la Comunidad o fuera de la Comunidad. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones efectuadas por la consultante. Obligación de declaración y liquidación del Impuesto. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en su caso, con ocasión del desarrollo de su actividad

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2632-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**12/08/2020**  
**Ley 37/1992 art. 4,5, 92 a 94 y 154 a 163**

## CONTENIDO

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

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

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

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

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

(...).".

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

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

(...).".

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

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

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

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

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

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

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

..//..

# D07



La entidad consultante tiene previsto la instalación y explotación de una red de cajeros automáticos. Los servicios prestados por dichos cajeros consistirán en la retirada de dinero y los usuarios pagarán una comisión por cada retirada. Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios de retirada de efectivo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2633-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**12/08/2020**  
**Ley 37/1992 art. Art- 20-Uno-18º-h)**

## CONTENIDO

1.- El artículo 20, apartado uno, número 18º, letra h) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece la exención de las siguientes operaciones:

“h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

- a') La compensación interbancaria de cheques y talones.
- b') La aceptación y la gestión de la aceptación.
- c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de “factoring”, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.”.

(...)”.

En la interpretación de este supuesto de exención, es preciso hacer referencia a la Resolución vinculante de esta Dirección General de 24 de julio de 1987 (BOE de 13 de agosto), cuyo apartado Tercero, punto IV, ordinal 7º, se refiere a la misma, estableciendo la aplicabilidad de la exención a los servicios prestados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y relativos a:

“7º Tarjetas de crédito, débito y uso múltiple, tanto los servicios prestados a los titulares, cuya contraprestación son las comisiones percibidas de los mismos por la emisión o renovación de dichas tarjetas, por la disposición en ventanillas, en cajeros automáticos o en oficinas de otras entidades nacionales o extranjeras, como los servicios prestados a los establecimientos donde se utilicen dichas tarjetas, retribuidos mediante las comisiones percibidas de dichos establecimientos.

También están exentas las comisiones percibidas de la entidad emisora cuando el titular de la tarjeta hace uso de la misma en las oficinas de otras entidades.”.

De acuerdo con lo anterior cabe concluir que los servicios prestados por la consultante a través de la explotación de cajeros automáticos referentes a la retirada de efectivo son servicios de naturaleza financiera que están sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

# D08



La consultante es una persona física que va a prestar un servicio consistente en preparar una determinada documentación para una empresa de servicios humanitarios establecida en Bélgica. Esta prestación de servicios tendrá lugar una o dos veces al año. Lugar de realización de los servicios prestados por el consultante y así como necesidad de inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2634-20**  
**SG de impuestos sobre el Consumo**  
**12/08/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69.Uno.1º**

## CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

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

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

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

2.- No obstante, es criterio de este Centro directivo, por todas, contestación vinculante de 20 de diciembre de 2019, consulta V3507-19, el considerar que, si la persona física realizase siempre las entregas de bienes o prestaciones de servicios sin contraprestación, no adquiriría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, las operaciones por él realizadas no quedarían sujeta al mismo.

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

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

..//..

# D09



La sociedad consultante está establecida en Hong Kong y ha contratado los servicios de un abogado español para reclamar a una empresa española el pago de unas comisiones por servicios de intermediación comercial no percibidas, celebrándose el correspondiente juicio en España. Si los servicios prestados por el abogado a la sociedad consultante están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2651-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**13/08/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 69-Uno-1º, 70-Dos**

## CONTENIDO

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

Por su parte, el artículo 5 de dicha Ley declara que:

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

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

(...)

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.

(...).”

En consecuencia, la sociedad consultante y el abogado que le presta servicios tendrán la condición de empresario o profesional cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con el lugar en que se entienden prestados los servicios descritos por el abogado a la sociedad consultante, debemos atender a lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley del Impuesto que establece las reglas generales de localización de los servicios, estableciendo:

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

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”

De acuerdo con el citado precepto, los servicios prestados por el abogado a la sociedad consultante darán lugar a considerar que no se prestan en el territorio de aplicación del Impuesto, y por tanto no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que tienen por destinatario a un empresario o profesional que no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto en el mismo, con independencia de la sede del prestador, tal y como establece el artículo 69.Uno.1º.

Por otra parte, el artículo 70 establece determinadas reglas especiales para determinar el lugar de realización de ciertos tipos de servicios, estableciendo en su apartado dos:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

..//..

# D10



La consultante es una entidad mercantil que se dedica al arrendamiento de vehículos en modalidad de "renting". Se prevé que el vehículo objeto del contrato esté asegurado por una póliza de seguro contratada por el arrendatario si bien éste autoriza a la consultante a contratar en su nombre dicha póliza con la entidad aseguradora, a realizar el pago de la prima correspondiente y recibir los extornos que de esa póliza se deriven. El pago de la prima será realizado, por tanto, por la entidad consultante, por cuenta del arrendatario, que lo reembolsará de forma fraccionada a través de la cuota a pagar por el servicio de arrendamiento, la cual, incluirá, por tanto, un importe en concepto de "cuota de seguro". Consideración de las primas del seguro pagadas por la entidad consultante en nombre y representación del arrendatario como suplidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2655-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**14/08/2020**  
**Ley 37/1992 art.78.Tres.3º**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...).

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...).

3.º Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

(...).”.

De conformidad con lo anterior, y tal y como ha reiterado este Centro directivo, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

En cuanto a las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, éstas se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 (BOE de 10 de septiembre) y de 24 de noviembre de 1986 (BOE de 16 de diciembre), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible, los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º.- Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está “supliendo”.

En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de “suplido” incluida en el artículo 78 de la Ley.

2º.- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º.- La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

..//..

# D11



La consultante se dedica a la provisión de servicios de vigilancia mediante la instalación de alarmas en hogares. Durante la vigencia del contrato, la consultante presta un servicio de monitoreo de las viviendas mediante las alarmas instaladas a cambio de una cuota mensual. Para ello, la consultante instala las alarmas en los hogares de sus clientes y cobra a sus clientes el servicio de instalación. En caso de rescisión del contrato la consultante retira sus equipos de las viviendas de sus clientes, así como cuando éstos son sustituidos por otros más actualizados, manteniendo en todo caso la propiedad de los mismos. Aplicación del tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 a la instalación de los equipos de alarma

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, agosto 2020



**Consulta DGT V2657-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**14/08/2020**  
**Ley 37/1992 art. 91-Uno-2-10º**

## CONTENIDO

1.- El artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

En este sentido, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a:

“10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además, el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado.”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.dos.1º de la Ley 37/1992, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de dicha Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

..//..

**Junisprudentzia**  
**Junisprudencia**

---



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

## SUMARIO

- 1.- Introducción
- 2.- El debate acerca de las competencias autonómicas sobre la parte general del Derecho tributario y la aportación de la STC 65/2020
  - 2.1. Reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE)
  - 2.2. Bases del régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE)
  - 2.3. Procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE)
  - 2.4. Hacienda general (art. 149.1.14 CE)
  - 2.5. Condiciones básicas que garanticen la igualdad (art. 149.1.1 CE)
- 3.- Aplicación de la doctrina constitucional expuesta al Código Tributario de Cataluña
  - 3.1. Impugnaciones generales
  - 3.2. Impugnaciones específicas
- 4.- Referencia especial a los sistemas alternativos de resolución de conflictos y "entendimientos" tributarios

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La Constitución, la LOFCA y la normativa reguladora de la cesión de tributos (Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en adelante LSF) reconocen a las CCAA importantes y detalladas competencias tanto para crear tributos propios como para aprobar determinadas normas en relación con ciertos tributos cedidos (tarifa o tipos de gravamen, deducciones, bonificaciones, por ejemplo).

Sin embargo, el margen de maniobra que tienen las CCAA para aprobar normas de la llamada parte general del Derecho tributario, aplicables en el ejercicio de sus funciones tributarias, dista de ser claro. Sin entrar en disquisiciones dogmáticas, por "parte general del Derecho tributario" nos referimos fundamentalmente al contenido de la Ley General Tributaria (LGT) y sus reglamentos de desarrollo. Se trata, por tanto, de dilucidar si las CCAA pueden desarrollar o modificar dicha normativa para adaptarla a sus peculiaridades y, en caso afirmativo, con qué requisitos.

En el presente artículo trataremos de esta cuestión al hilo de la reciente STC 65/2020, de 18 de junio (BOE del 18 de julio), por la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña.

### 2. El debate acerca de las competencias autonómicas sobre la parte general del Derecho tributario y la aportación de la STC 65/2020

A diferencia de otros aspectos sobre la descentralización de competencias tributarias, la pregunta para la que buscamos respuesta no ha recibido demasiada atención por parte de la doctrina, teniendo en cuenta que aflora con las primeras competencias tributarias autonómicas, es decir, ya desde los años 80 del pasado siglo.

Entre los estudios doctrinales pueden citarse (orden cronológico) los de: SOLER ROCH, SAINZ DE BUJANDA, PALAO TABOADA FERREIRO LAPATZA, RAMALLO MASSANET, OLIVERA MASSÓ, ORÓN MORATAL, GARCÍA MARTÍNEZ Y MENÉNDEZ MORENO. Ya con la LGT de 2003, se añaden los de ALONSO MADRIGAL<sup>11</sup>, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y SARTORIO ALBALAT, entre otros. Aunque todos los autores reconocen que no es fácil dar una respuesta única, varios de ellos consideran que la LGT debe aplicarse, si no en su totalidad, sí en lo sustancial a las CCAA.

En cambio, parecen en minoría quienes, como PALAO TABOADA o MENÉNDEZ MORENO entienden que no hay un título competencial indiscutible en el que pueda sustentarse dicha afirmación, enfatizando que si las CCAA pueden modular la carga tributaria en sus territorios (pueden lo más), parece lógico que también regulen aspectos procedimentales.

..//..



**Violeta Ruiz Almendral**  
**Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Carlos III de Madrid**

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El sentido y finalidad del juicio de inconstitucionalidad.
- III. El problema de interpretar la práctica seguida por el Tribunal Constitucional en las declaraciones de inconstitucionalidad que afectan a tributos.
- IV. La persistente confusión entre cosa juzgada y firmeza administrativa en una parte de la jurisprudencia.
- V. Recapitulación: el problema de la falsa disyuntiva entre seguridad jurídica y legalidad, y la inadaptación de la Ley General Tributaria.
- VI. Conclusión: la difícil salida del laberinto.

Bibliografía

## RESUMEN

La declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria plantea muchos problemas en la práctica. Esta cuestión ha vuelto a cobrar relevancia con la reciente STC 78/2020, de 1 de julio, que estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019 (pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades). Pero no se trata de una cuestión nueva. Los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional se regulan expresamente en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y también se delimitan en las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de la norma impugnada. Sin embargo, la aparente claridad de las normas que regulan los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional contrasta con la conflictividad que se viene suscitando en la práctica, pues se siguen planteando problemas interpretativos. Estos problemas con frecuencia derivan de una incorrecta interpretación de lo que supone la inconstitucionalidad de la ley. En otros casos, traen causa de la dificultad inherente a despojar efectivamente de efectos a una norma. En estas líneas se pretende poner sobre la mesa los principales equívocos que, en mi opinión, se siguen produciendo, así como delimitar las causas que han dado lugar a los mismos. Palabras clave: sistema tributario, inconstitucionalidad, revisión de actos firmes.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Los numerosos, y en parte aún no resueltos, problemas prácticos que suscita en nuestro ordenamiento la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria han vuelto a cobrar relevancia con la aprobación de la reciente STC 78/2020, de 1 de julio, que estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019.

La cuestión se promueve por la Sección 7ª de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por posible vulneración de los arts. 86.1 y 31.1 CE.

Esta reforma, cuya adecuación a la capacidad económica había sido ya cuestionada por buena parte de la doctrina, se declara inconstitucional por afectar al ámbito prohibido al Decreto-ley. Sin perjuicio de las diferentes cuestiones de interés que plantea la sentencia, y que sin duda requerirán un examen más meditado que el contenido en estas líneas, la misma se aprueba en un momento en el que aún se están produciendo controversias relativas a cuál deba ser el alcance y consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad parcial del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU, en lo que sigue).

..//..



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

## SUMARIO

1. LA ACREDITACIÓN DE LA EXISTENCIA DE LAS UNIONES DE HECHO
2. EL ACCESO A LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS UNIONES DE HECHO EN EL ISD
3. CONCLUSIÓN

## RESUMEN

Las parejas o uniones de hecho son situaciones de hecho que existen más allá de la normativa, pero a la que ésta ha querido reconocer ciertos derechos o beneficios en aras de la seguridad jurídica. En este sentido, son las Comunidades Autónomas las que han venido dando cobertura jurídica a las mismas y han establecido registros para la inscripción de las parejas, bien con carácter declarativo o bien con carácter constitutivo. El carácter concreto que se les confiera a estas inscripciones registrales tiene su consecuencia en los diferentes ámbitos, incluido el tributario. El presente trabajo analiza, a partir de la STSJ de Madrid de 26 de noviembre de 2019 y otra jurisprudencia reciente, si la inscripción registral es un requisito para entender que existe una pareja de hecho y que, por tanto, se les atribuya un trato equiparable al de los cónyuges en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## CONTENIDO

### 1. LA ACREDITACIÓN DE LA EXISTENCIA DE LAS UNIONES DE HECHO

Como es sabido, no existe en la actualidad una regulación, a nivel estatal, de las uniones (o parejas) de hecho, sino que han sido las Comunidades Autónomas las que han ido aprobando normas que den una cobertura jurídica a estas situaciones de hecho. Si bien esto es cierto, podemos encontrar ciertas referencias a las uniones de hecho en el plano nacional, y el reconocimiento de determinados efectos jurídicos, como la percepción de la pensión de viudedad. Así, el art. 221.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS) considera pareja de hecho a los efectos de poder acceder a la pensión de viudedad a

*"la constituida, con análoga relación de afectividad a la conyugal, por quienes, no hallándose impedidos para contraer matrimonio, no tengan vínculo matrimonial con otra persona y acrediten, mediante el correspondiente certificado de empadronamiento, una convivencia estable y notoria con carácter inmediato al fallecimiento del causante y con una duración ininterrumpida no inferior a cinco años".*

De este modo, y como señala el TC en su sentencia 40/2014, de 11 de marzo de 2014, se establece, por un lado, un requisito material (convivencia estable y notoria) y, por otro lado, un requisito formal (publicidad de la situación de la convivencia). Así, la acreditación de la existencia de la unión de hecho pasa por haber formalizado la situación de convivencia, dos años antes del fallecimiento, mediante inscripción en un registro público (ya sea autonómico o del ayuntamiento que corresponda) o mediante documento público. Por tanto, la pensión de viudedad se concede no a aquellas parejas con una convivencia estable por un período de cinco años, sino a aquellas parejas que habiendo formalizado de tal modo su situación cumplan con ese requisito de convivencia.

Ahora bien, dado que son las Comunidades Autónomas (como decíamos) las que han venido regulando estas situaciones de hecho, puede darse el caso, como señala el TC en la citada sentencia, de que la definición de pareja de hecho sea distinta a la recogida por el art. 221.2 TRLGSS, "o que para la acreditación de la pareja de hecho no se exija inscripción registral o documento público".

En general, el acceso al régimen jurídico establecido en las diferentes legislaciones autonómicas queda condicionado por la inscripción de la pareja como unión de hecho en un registro público. Sin embargo, no todas las Comunidades Autónomas le han atribuido el mismo carácter a la inscripción. Así pues, mientras que las Comunidades de Extremadura, Galicia o Valencia, inter alia, han establecido de manera expresa que la inscripción registral tenga un carácter constitutivo, otras Comunidades han establecido que la inscripción sea declarativa. En consecuencia, en algunas Comunidades la inscripción registral será el modo de acreditar la existencia de la pareja de hecho, mientras que en otras no será la única forma de acreditación.

..//..

## Impuestos sobre servicios digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020

# J04

Nueva fiscalidad, N.º. 2, 2020



**Marcos Iglesias Caridad**  
**Profesor Ayudante Doctor**  
**Universidad de Salamanca**

### SUMARIO

- I. LA TENDENCIA A LA HIBRIDACION DE LAS CATEGORÍAS Y DE LAS NATURALEZAS TRIBUTARIAS, COMO SUCEDE EN EL IMPUESTO HÚNGARO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS DE LOS OPERADORES DE TELECOMUNICACIONES
- II. LA FALTA DE CLARIDAD ACERCA DE SU CARÁCTER DIRECTO O INDIRECTO
- III. LA SENTENCIA SOBRE EL IMPUESTO HÚNGARO DA OXÍGENO A LAS PROPUESTAS DE IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES
- IV. BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

El TJUE en su Sentencia de 3 de marzo de 2020 ha determinado la adecuación comunitaria del Impuesto húngaro sobre el volumen de negocios de los operadores de telecomunicaciones, respaldando su carácter indirecto, a pesar de haber serias dudas sobre su regulación que hacen intuir que es, más bien, un tributo directo. Su equivalencia conceptual y teleológica con el proyecto de Impuesto Sobre Servicios Digitales (propuesto inicialmente por la Comisión Europea y después por el Gobierno de España) hace que el debate sobre este último tributo coja de nuevo fuerza. En este trabajo reflexionamos sobre la naturaleza de estos impuestos en función de la materia gravada, considerando que pertenecen, a pesar de su manifiesta hibridación, más bien al ámbito de la fiscalidad directa, con las consecuencias que ello puede llegar a tener en lo que respecta a los convenios y tratados de doble imposición sobre la renta.

### CONTENIDO

#### I. LA TENDENCIA A LA HIBRIDACION DE LAS CATEGORÍAS Y DE LAS NATURALEZAS TRIBUTARIAS, COMO SUCEDE EN EL IMPUESTO HÚNGARO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS DE LOS OPERADORES DE TELECOMUNICACIONES

El Derecho Tributario moderno, nacional e internacional, está derivando en unos derroteros que hacen muy difícil mantener categorías dogmáticas claras, por cuanto algunas de las nuevas vienen siendo, más bien, mixtas o híbridas, generando dudas e incertidumbres tanto desde el punto de vista constitucional como del europeo. La hibridación, a nuestro entender, está teniendo una doble perspectiva: a) hay impuestos que comparten un fundamento próximo al de otras categorías tributarias, como el de las tasas; y b) hay impuestos donde no se logra ver con claridad su naturaleza, en lo que se refiere a su carácter directo o indirecto, lo que tiene una importancia práctica cuando se trata de cotejar duplicidades e incompatibilidades entre tributos, en ocasiones prohibidas. Esta hibridación se aprecia, como decimos, tanto en el derecho interno (estatal y autonómico) como en el internacional. Los nuevos vientos de la modernidad iscal están provocando una readaptación de los conceptos más clásicos, hasta el punto de poder hablar del inicio de una auténtica revolución tributaria.

La causa tiene varias aristas que se resumen en una intención clara: en la necesidad de allegar recursos a las Administraciones públicas. Para ello, los entes públicos competentes deben evitar o sortear algunas de las prohibiciones de identidad que ijan los ordenamientos entre los hechos imponibles de dos tributos a cotejar. Esto sucede, por ejemplo, en el ámbito de las Comunidades Autónomas (CCAA) donde la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) prohíbe a éstas la creación de tributos cuando sus presupuestos de hecho sean coincidentes con los ya gravados por el Estado o los entes locales. O, como también ocurre a nivel europeo con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), donde los Estados o sus entidades subestatales no pueden establecer impuestos que sujeten el volumen de negocios en el sentido que prohíbe su Directiva armonizadora (la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

Para aquella intención también es evidente la necesidad de crear figuras tributarias buscando capacidades económicas "nuevas", "singulares", "especiales" o "específicas", ante un marco cada vez más internacional que propicia múltiples fugas y lagunas con la consiguiente pérdida de recaudación. Es evidente que el marco internacional y particularmente la digitalización de la economía provocan la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de beneficios, perdiendo fuerza recaudatoria los impuestos sobre sociedades, preocupación fundamental de las Acciones BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y también de las estrategias de la Unión Europea (UE).

Precisamente esas fugas de recaudación, consecuencia de la dinámica internacional, hacen necesario relexionar sobre algunos conceptos como el de "establecimiento permanente" en los impuestos sobre sociedades. Es así, dado que quizá la concepción legal vigente ya no se adapta del todo a los usos económicos actuales, por lo que conviene pasar a tener en cuenta como criterio de sujeción "la presencia digital significativa", es decir, atender a donde se crea el valor, que no es necesariamente donde vienen tributando los beneficios (sujetos estos a los impuestos sobre sociedades), especialmente ante las empresas digitales, muchas de ellas gigantes económicos, como Google o Facebook.

..//..

# Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero

# J05



Nueva fiscalidad, N.º. 2, 2020

**Belén García Carretero**  
**Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Complutense de Madrid**

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN LAS ISLAS BALEARES
- III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES 36/2020
- IV. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA STSJ DE LAS ISLAS BALEARES Y ALGUNAS PROPUESTAS DE MEJORA RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN LAS ISLAS BALEARES
- V. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

La deriva de los fatales acontecimientos que se están produciendo en el ámbito de la salud puede llevar a cuestionar o, por el contrario, a reforzar la existencia de algunas figuras impositivas que recaen sobre actividades especialmente afectadas por la dramática situación actual desde un punto de vista económico. Nos referimos al turismo y, en concreto, al impuesto sobre estancias turísticas vigentes en las Islas Baleares, que será analizado a la luz de la STJ de las Islas Baleares 36/2020.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

En un momento en el que los últimos datos del Instituto Nacional de Estadística nos indican que nuestro país ha recibido un 64,3% menos de turistas internacionales y la tendencia al respecto se prevé en sentido negativo, el encontrar la fórmula que permita reactivar el turismo se configura como una de las grandes panaceas teniendo en cuenta la relevancia de este sector en el PIB (15%) y en la generación de empleo (2,8 millones de empleos). En este contexto procedemos al análisis de una figura que ha originado un importante debate en torno a su posible carácter incentivador o desincentivador del turismo. Se trata del Impuesto sobre las estancias turísticas vigente en las Islas Baleares creado, según se dispone en la exposición de motivos de la ley que lo aprueba, con el objetivo de encontrar fuentes de financiación adicionales que permitan implantar las políticas necesarias para que la actividad turística se pueda seguir desarrollando armónicamente sin que implique a medio y largo plazo un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental, al que la sociedad balear no puede renunciar. El estudio de este impuesto lo realizaremos a propósito de una sentencia reciente del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, la 36/2020, de 27 de enero.

Para cumplir con el objetivo indicado comenzaremos recogiendo las características generales de este impuesto, a continuación los hechos que generaron el pronunciamiento del tribunal, el sentido del fallo junto con la fundamentación jurídica y, concluiremos este estudio, con una valoración crítica de la sentencia acompañada de algunas propuestas de mejora relacionadas con el impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares.

### II. IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN LAS ISLAS BALEARES

El impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible fue aprobado por la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, y desarrollada por Decreto número 35/2016, de 23 de junio.

Se trata de un tributo autonómico creado con el objetivo de atender a la necesaria transformación, innovación y desarrollo sostenible en el tiempo de la actividad que, en términos de renta, empleo y actividad constituye el principal recurso del Archipiélago Balear, casi el 36% del PIB. En cuanto a su naturaleza, la Ley 2/2016 indica que se trata de un impuesto directo e instantáneo cuya recaudación tiene carácter inalista ya que está destinada a nutrir un fondo para favorecer el turismo sostenible y, con ello, poder financiar adecuadamente toda una serie de actuaciones delimitadas en la misma ley a fin de conseguir, en última instancia, un turismo sostenible en las Illes Balears desde los puntos de vista ambiental, social y económico.

..//..

# Análisis de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 acerca de la eficacia interruptiva de la prescripción del modelo 390: aplicación en los territorios históricos del País Vasco

## J06

Forum Fiscal N° 267, agosto-septiembre 2020



**Gonzalo Molleda Fernández**  
Asociado senior de Garrigues

**Patxi Arrasate Roldán**  
Socio de Garrigues

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA GESTIÓN DEL IVA: PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE TERRITORIOS
- III. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL
- IV. APLICACIÓN DEL NUEVO CRITERIO A LOS TTHH
- V. CONCLUSIONES

### RESUMEN

El TS ha modificado recientemente su criterio en relación con la eficacia interruptiva de la prescripción del modelo 390, que en el caso de los Territorios Históricos tiene una configuración diferente, ya que la declaración-resumen anual recoge también la autoliquidación del último período de liquidación.

Tras repasar la evolución del criterio del Tribunal Supremo, los autores exponen en este artículo cómo entiende que este cambio afecta a los contribuyentes, en qué medida este nuevo criterio puede aplicarse en los territorios forales, y se plantea si la conclusión del TS hubiera sido distinta de analizar la normativa foral.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Recientemente se ha publicado la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de fecha 18 de mayo de 2020, referida al efecto que tiene la presentación del modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) sobre la prescripción de este impuesto. Aparte de por el interés de la materia en sí, esta sentencia resulta especialmente relevante porque supone un cambio de criterio respecto al manifestado hasta el momento por el Alto Tribunal.

En el presente artículo repasaremos cómo ha evolucionado el criterio del TS, cuáles son las razones que han llevado a revisar su posición y, especialmente, cómo entendemos este cambio de criterio afecta a los contribuyentes sujetos a normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (en adelante, los TTHH), teniendo en cuenta que la gestión del IVA en estos territorios está sometida a ciertas particularidades.

Para poner el caso en su contexto, conviene tener en cuenta que el IVA es un impuesto de devengo instantáneo, que nace con la realización de cada una de las operaciones sujetas al mismo. Pese a ello, para facilitar su gestión, se permite que su ingreso en las arcas públicas se realice mediante la presentación de autoliquidaciones que acumulen todas las operaciones realizadas durante un período impositivo. Dependiendo de la magnitud del volumen de operaciones del contribuyente, este período impositivo coincidirá con un trimestre o con un mes natural. Así, el impuesto se autoliquidará mensual o trimestralmente, recopilando las cuotas relativas a todas las operaciones realizadas durante el período en cuestión. Si nos detuviésemos en este párrafo, podríamos concluir, sin mucho temor a equivocarnos, que la presentación de cada una de estas autoliquidaciones supone el inicio del cómputo del plazo de prescripción de cada período de liquidación, al final del cual se consideraría prescrito el derecho de la Administración a revisar las autoliquidaciones presentadas y, consecuentemente, las mismas devendrían «intocables».

No obstante, la cuestión no es tan sencilla. Las obligaciones de los sujetos sometidos al impuesto van más allá de la presentación de estas autoliquidaciones y del ingreso del resultado de las mismas ya que, adicionalmente, estos deben presentar una declaración-resumen anual. Esta declaración se presenta todos los años, cada mes de enero, incluyendo información acerca de todas las operaciones realizadas durante el año inmediatamente anterior. Como el lector habrá podido ya adivinar, la naturaleza de esta declaración-resumen anual ha sido tradicionalmente objeto de discusión, en cuanto a su carácter informativo o liquidatorio y, consecuentemente, si su presentación puede producir la interrupción, o no, de los plazos de prescripción a los que nos referíamos anteriormente.

..//..



**Audiencia Nacional  
23 de junio de 2020**

**CONTENIDO**

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Por acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de febrero de 2015 se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la Jefa de la Dependencia Regional Adjunta de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 8 de noviembre de 2013 por el que se declara a G. L., S.L., responsable solidario de las obligaciones tributarias pendientes de N. XXI, S.L., por los conceptos de IS 2006 y 2007, y sus correspondientes expedientes sancionadores, e IVA 2006 y 2007, con un alcance total de responsabilidad de 9.879.880 - artículo 42.2.a) LGT.

Con fecha 28 de febrero de 2018 el Tribunal Económico Administrativo Central, en el recurso de alzada promovido frente a el anterior acuerdo, dictó resolución en cuya parte dispositiva decide: "1) Estimar en parte el recurso de alzada interpuesto. 2) Confirmar el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado, salvo en lo relativo a la primera operación. 3) Confirmar también la resolución recurrida en cuanto no se oponga al presente acuerdo".

A la primera operación se refiere el Tribunal Central en los siguientes términos:

"Las entidades C., S.L., y Talleres G., S.L., realizan una aportación no dineraria de varios inmuebles a favor de G. L., S.L., según consta en escritura pública de 31 de julio de 2009. Los inmuebles aportados por C., S.L., se valoran en 3.645.000,00 euros y los aportados por Talleres G., S.L., en 3.875.000,00 euros;

"A su vez, estas entidades, C., S.L., y Talleres G., S.L., habían obtenido previamente un préstamo y un crédito garantizados con hipoteca que recaía sobre inmuebles titularidad de N. XXI, S.L., por importe total de 4.600.000 euros, y todo ello pese a que las entidades beneficiarias de la financiación tenían bienes suficientes para garantizar estas operaciones.

El Tribunal Económico Administrativo Central considera que

"... la aportación no dinerada de inmuebles por parte de C., S.L., y Talleres G., S.L., estaba encaminada a ocultar/transmitir bienes de estas entidades -en la operación de aportación no dineraria descrita no se ocultaron/transmitieron en ningún caso bienes de la sociedad deudora principal-, de manera que con tal conducta se impedía el cobro de sus propias deudas como posibles responsables solidarios de las deudas de N., XXI, S.L.;

"Por consiguiente, y a la vista de lo expuesto, sólo cabe extraer la conclusión de que el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado declara de manera errónea la responsabilidad solidaria de G. L., S.L., en las deudas de la entidad N. XXI, S.L., en relación con esta primera operación.

Frente a dicho acuerdo la representación procesal de G. L., S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que, "estimando el recurso, anule la resolución recurrida -en cuanto a los fundamentos desestimatorios de la misma- y consiguientemente declare la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria (de las deudas de la entidad N. XXI, S.L.), por los motivos expuestos; con condena en costas a la Administración demandada y con todo lo demás que proceda en Derecho".

SEGUNDO.- Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando que se dictara una sentencia "desestimando el recurso confirmando los actos recurridos e imponiendo las costas al actor".

TERCERO.- Se ha dado traslado a las partes para la presentación de conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados y los fundamentos jurídicos en que apoyaron sus pretensiones.

CUARTO.- Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 23 de junio de 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

..//..

**Rafael Fernández Valverde**  
**Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo**

## SUMARIO

- I. Datos de identificación
- II. Resumen del fallo
- III. Disposiciones aplicadas
- IV. Antecedentes de hecho
- V. Doctrina del Tribunal Supremo
- VI. Conclusión casacional
- VII. Resolución del caso concreto
- VIII. Voto particular

## RESUMEN

Comentario a la STS 499/2020 sobre determinación, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico.

## CONTENIDO

### I. Datos de identificación

Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo 499/2020, de 19 de mayo, ECLI:ES:TS:2020:956, Sección Segunda (RC 6027/2017).

Ponente D.<sup>a</sup> María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

### II. Resumen del fallo

1º. Mediante acuerdo de 28 de noviembre de 2013 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, se practicó liquidación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

2º. Formulada reclamación económico administrativa 33/64/14 contra el anterior acuerdo, mediante resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 5 de mayo de 2016, se procedió a su desestimación.

3º. La STSJ del Principado de Asturias 696/2017, de 31 de julio (Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo), dictada en el RCA 565/2016, estimó el recurso contencioso-administrativo formulado contra la anterior resolución del TEAR, procediendo a la anulación de la misma, así como de la liquidación tributaria por el ISD.

4º. Interpuesto recurso de casación (RC 6027/2017) por los Servicios Jurídicos del Principado de Asturias, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante STS 499/2020, de 19 de mayo, procedió —tras llevar a cabo la interpretación requerida— a desestimar el recurso de casación formulado contra la STSJ de precedente cita, expresándose, en su parte dispositiva, en los siguientes términos:

«1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 31 de julio de 2017, dictada en el recurso núm. 565/2016.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación».

### III. Disposiciones aplicadas

\* Constitución Española, artículos 9.3 y 14.

\* Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), artículo 12.2.

../..