

ZAZAB / BIDAT

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



Pesca del verdel
Bermeo
Bizkaia

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

otsaila
2021
febrero

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

222

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

LANKIDETZAN / EN COLABORACIÓN CON

EUSKO JAURLARITZA
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO
BIBLIOTECA GENERAL

**222 ZK.
2021 OTSAILA**

**Nº 222
FEBRERO 2021**

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01

FRUCTUOSO BORRALLO — SUSANA PÁRRAGA RODRÍGUEZ — JAVIER J. PÉREZ GARCÍA

Los retos de la fiscalidad ante el envejecimiento: evidencia comparada de la Unión Europea, Estados Unidos y Japón

Documentos ocasionales - Banco de España, Nº. 2, 2021

A02

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021

A03

YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTÍNEZ

La tributación del alojamiento colaborativo: el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021

A04

EDUARDO FERNÁNDEZ CARAMAZANA — PABLO GRANDE SERRANO

Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021

A05

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Valoración de las medidas fiscales aprobadas durante la pandemia del Covid-19 y de las reformas necesarias para la superación de la crisis económica y fiscal derivada de la misma

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 187, 2020

A06

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Extraterritorialidad y retroactividad del impuesto catalán sobre emisiones de CO2

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 187, 2020

A07

YOLANDA MARTÍNEZ MUÑOZ

Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 187, 2020

A08

AMAIA BELOKI GONZALEZ — LUIS ELIZONDO LOPETEGI

Informe sobre fiscalidad en la Unión Europea (julio – diciembre 2020)

Revista Zergak 2/2020, nº 60

A09

LUIS J. IZQUIERDO PÉREZ

Aspectos controvertidos en los conflictos entre administraciones tributarias. La relevancia subyacente de la Junta Arbitral del Concierto Económico

Revista Zergak 2/2020, nº 60

A10**JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN**

De las prestaciones económicas y las deducciones en el IRPF por descendientes a cargo

Revista Zergak 2/2020, nº 60

A11**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Reflexiones sobre la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Revista Zergak 2/2020, nº 60

A12**ESTHER GARCÍA LÓPEZ**

Tasa Tobin: usted paga

Inversión, Nº. 1219, 2021

A13**JUAN ANTONIO NAVARRO GARMENDIA**

Cuestiones tributarias conflictivas en el patrimonio protegido de las personas con discapacidad

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

A14**MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**

Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

A15**RAFAEL CALVO SALINERO (RESEÑA DE FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA)**

La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

A16**DOMINGO CARBAJO VASCO (RESEÑA DE ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS)**

El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

A17**MONTSERRAR CAROL HERNÁNDEZ (RESEÑA DE RAFAEL ORTIZ CALZADILLA)**

Paradojas fiscales

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

A18**YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTÍNEZ**

A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual

Crónica tributaria, Nº 176, 2020

A19**AMPARO NAVARRO-FAURE**

Reflexiones y propuestas sobre la tributación de las Empresas de Base Tecnológica después de Covid-19

Crónica tributaria, Nº 176, 2020

A20**BENJAMÍN SEVILLA BERNABÉU**

Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional

Crónica tributaria, Nº 176, 2020

A21**LAURA MARTÍN SANTANA**

Análisis y valoración de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables

Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 1, 2021

A22**EDGAR IVÁN COLINA RAMÍREZ**

Consumación y tentativa en el delito tributario

Revista General de Derecho Penal, Nº. 34, 2020

A23**FRANCISCO JESÚS MARTÍNEZ JIMÉNEZ**

Las opciones fiscales en la sucesión de la empresa familiar desde la perspectiva de la reorganización societaria

Gaceta Fiscal, enero 2021

A24**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**Guía práctica del Impuesto sobre el Patrimonio en Euskadi
El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco (y V)Forum Fiscal Nº 272, febrero 2021

A25**MIGUEL ANGEL SÁNCHEZ HUETE**

Sancionando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Forum Fiscal Nº 272, febrero 2021

A26**JORGE MARTÍN LÓPEZ**

Simulación y culpabilidad: algunas reflexiones en torno a la motivación y a la interpretación razonable de la norma

Forum Fiscal Nº 272, febrero 2021

A27**PATXI ARRASATE ROLDÁN — KOLDO CAMINOS GARCÍA**

Límites a la transmisión de bases imponibles negativas en fusiones acogidas al régimen de neutralidad

Forum Fiscal Nº 272, febrero 2021

A28**IÑAKI ALONSO ARCE**

Los Territorios Históricos culminan la trasposición de la Directiva de medidas de lucha contra la elusión fiscal

Forum Fiscal Nº 272, febrero 2021

A29**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La regla de cálculo del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible del ISD

BIT plus, Nº. 252, 2021

A30**E. CRUZ HIDALGO — F. M. PAREJO MORUNO — E. GARZÓN ESPINOSA — J. F. RANGEL PRECIADO**

Es el momento de la política fiscal: repensar los estabilizadores automáticos contra la pandemia

Revista de economía mundial, Nº 53, 2020

ADMINISTRATIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DO1**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

¿Existe el administrador de hecho en el ámbito tributario? Las consecuencias de la última doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la gestión y administración efectiva en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Crónica tributaria, Nº 175, 2020

DO2**CONSULTA DGT 0025-20**

La consultante es una entidad mercantil que va a adquirir de la SAREB cuatro viviendas unifamiliares que cuentan con certificado final de obra, pero no con licencia de primera ocupación, para realizar las obras necesarias (que no serán de carácter estructural) en las mismas para que le concedan dicha licencia y, tras obtener la misma, transmitir las a terceros. Si la adquisición y posterior entrega de dichas viviendas se encontrarían sujetas y, en su caso, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas DGT, diciembre 2020



D03**CONSULTA DGT V3684-20**

La entidad consultante es una fundación acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El objeto social de la consultante es el diseño, desarrollo y mantenimiento de proyectos que fomentan el acceso a la información pública, la transparencia y la rendición de cuentas, y los servicios de formación y consultoría relacionados con la misión de la fundación, y de los que se benefician principalmente la administración pública, los medios de comunicación y otras empresas privadas. La fundación percibe tres tipos de ingresos: subvenciones, donaciones e ingresos por prestación de servicios facturados a otras entidades. Si las prestaciones de servicios consistentes en formación y consultoría que forman parte del objeto social tributarían a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y si serían ingresos sujetos al Impuesto sobre Sociedades

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D04**CONSULTA DGT V3669-20**

La entidad consultante es una asociación profesional sin ánimo de lucro que aglutina a vendedores ambulantes. Una de las actividades de la consultante es gestionar en nombre de sus asociados los acuerdos a los que se puede llegar con Administraciones locales para la utilización del uso público en eventos concretos (como fiestas locales, o Navidad) con el fin de instalar mercadillos temporales. La Asociación se encarga de contratar y pagar las tasas municipales, los seguros, instalación de carpas, etc. La totalidad de los gastos se divide entre los participantes (asociados o no). No se incluye cantidad alguna en concepto de gestión. Si la refacturación de los citados gastos a los participantes está sujeta a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y si se consideran estos gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D05**CONSULTA DGT V3668-20**

La entidad consultante es un ayuntamiento que organiza anualmente un concurso con motivo de las fiestas de Carnaval. Los participantes se agrupan conforme a una de las modalidades previstas, comparsas o chirigotas, y realizan actuaciones musicales que son valoradas por un jurado de acuerdo con las bases del concurso. Los ganadores reciben un premio que consiste en una asignación económica. Los participantes del concurso pueden ser personas físicas o jurídicas (por ejemplo, asociaciones culturales). Obligación del ayuntamiento de practicar retención a cuenta del IRPF o del IS en el pago de los premios

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D06**CONSULTA DGT V3658-20**

La entidad consultante es un club deportivo que ha obtenido los siguientes tipos de ingresos: subvenciones, cuotas de afiliados, contratos de patrocinio, contratos de colaboración, venta de entradas, venta de lotería con recargo y premio de lotería. Asimismo, ha tenido los gastos normales para el funcionamiento de la entidad: compra de vestuario y material deportivo, desplazamientos en autocar para disfrutar de los partidos, gastos federativos, primas de seguros, suministros y mantenimiento de las instalaciones y gestoría. Si los distintos tipos de ingresos de la entidad consultante estarían sujetos y, en su caso, exentos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si los gastos en los que incurre la entidad consultante serían deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades y si las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante serían deducibles

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D07**CONSULTA DGT V3657-20**

La entidad consultante realiza una actividad económica a través de la que obtiene datos personales y profesionales de personas físicas, colaboradores, quienes ceden sus datos personales, previo consentimiento, con fines comerciales y estadísticos. La entidad satisface como retribución un porcentaje sobre el importe de la campaña vendida. La retribución puede consistir en moneda virtual convertible en dinero en cuenta bancaria o canjeable en tarjetas regalo, o pagos en especie como por ejemplo suscripción a revistas u otras publicaciones. Tributación en el IRPF de las retribuciones satisfechas a los usuarios, colaboradores. Obligación de practicar retenciones o ingreso a cuenta

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D08**CONSULTA DGT V3652-20**

Empresario español que vende imágenes diseñadas por él a través de Internet a clientes no empresarios de todo el mundo. El procedimiento es el siguiente: una vez seleccionada la imagen por el cliente en la web, se procede a su impresión y enmarcado por parte de un empresario alemán a quien se tienen contratadas estas labores, siendo dicho empresario alemán el encargado de enviar el artículo desde Alemania al destino del cliente. Por estos servicios, el empresario alemán emite una factura. 1.- Impuesto sobre el Valor Añadido: en relación con la venta de láminas, obligaciones que tendría tanto en España como en Alemania. 2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: ¿dónde debe declarar los beneficios obtenidos?

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D09**CONSULTA DGT V3650-20**

La consultante va a desarrollar una actividad económica consistente en la venta por internet de APPS de viajes y de tranding. Los ingresos de la misma serán las comisiones percibidas por dichas ventas, siendo la empresa pagadora residente en los Emiratos Árabes Unidos. Tributación de la actividad a efectos del IVA y del IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D10**CONSULTA DGT V3644-20**

La entidad consultante realiza, entre otras actividades, servicios de asesoría. La consultante ha realizado una campaña de promoción de sus servicios en base a la cual el cliente que se adhiere a ella, siendo destinatario de los citados servicios, recibe un cheque descuento para que lo utilice en un futuro cuando contrate nuevos servicios. Si se puede aplicar el "cheque descuento" promocional como descuento directo en las facturas posteriores que se emitan al cliente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D11**CONSULTA DGT V3641-20**

La persona física consultante ejerce la actividad de pintor y realiza entregas de cuadros y murales, directamente o mediante intermediario, a particulares que pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas entregas y tipo impositivo aplicable a las mismas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D12**CONSULTA DGT V3638-20**

La consultante es una entidad dedicada, entre otros, al asesoramiento en materia de riesgos laborales. Va a implantar un sistema informático de registro de los gastos de sus trabajadores, de forma que estos puedan realizar una fotografía al justificante del gasto y subirla al sistema. El procedimiento estará sometido a controles de gestión tanto internos como externos. El gasto y la necesidad del mismo serán validados por el superior jerárquico, y una empresa externa validará que el justificante fotografiado cumple con todos los requisitos para la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Necesidad de que la consultante conserve el justificante impreso en papel, que deberá ser entregado por los trabajadores a la misma, y posibles problemas en caso de justificantes que no resulten legibles y respecto de los cuales se abone al trabajador los gastos de viaje, sin solicitar la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D13**CONSULTA DGT V3634-20**

La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad la fabricación y venta de asientos de moto y que, en ocasiones, recibe de sus clientes notas de débito, que se descuentan del importe de la factura emitida, como consecuencia de devoluciones de material por reunir las calidades acordadas, devoluciones para realizar trabajos adicionales en los productos suministrados o de cargos por reparaciones en los embalajes que tienen que hacer los propios clientes por existir defectos en los mismos. Si la entidad consultante debería emitir factura rectificativa de la original en los supuestos señalados

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D14**CONSULTA DGT V3632-20**

La entidad consultante ha despedido a trabajadores, dichos despidos fueron calificados como despidos improcedentes en acto de conciliación judicial o en virtud de sentencia. Tratamiento fiscal que, a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indemnización por extinción de la relación laboral y de las retenciones vinculadas a la indemnización por despido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D15**CONSULTA DGT V3631-20**

El consultante es abogado y pactó con un cliente unos honorarios por los servicios prestados consistente en un 8% de la cantidad que se hubiera condenado a pagar a la otra parte a favor del cliente en la sentencia que diera fin al procedimiento, dirigido a la devolución de una determinada cantidad a su cliente. Dictada sentencia firme en 2020 en la que se establece una determinada cantidad a pagar al cliente, éste se ha opuesto a su pago por desavenencias con el consultante, que ha iniciado un procedimiento de jura de cuentas para su cobro. Momento al que deben imputarse los honorarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante, si al momento en que se dictó la sentencia o a aquel en que finalice la jura de cuentas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D16**CONSULTA DGT V3618-20**

La consultante vende mascarillas personalizadas con un logotipo a un Ayuntamiento. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

● TEXTO LIBRE

D17**CONSULTA DGT V3617-20**

La sociedad consultante presta servicios de ingeniería. En ocasiones presta a sus clientes (empresas no establecidas) formación sobre el funcionamiento de sus productos (sistemas de vuelo no tripulado), así como también servicios de demostración sobre los mismos. Además, en ocasiones los clientes envían sus aviones o drones a la consultante para que esta integre en los mismos su sistema de vuelo o efectúe reparaciones, enviándolo de vuelta a los clientes una vez finalizada la operación. Lugar de realización de los servicios descritos, e efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D18**CONSULTA DGT V3607-20**

La entidad consultante suministra a centros hospitalarios nitrógeno líquido. Hay discrepancias entre varias Comunidades Autónomas sobre el tipo impositivo aplicable a estas entregas. Esta calificado como gas medicinal, y sus usos son diversos, se puede utilizar como excipiente con el oxígeno medicinal para terapias respiratorias, como crioterapia para lesiones de dermatología, y también se utiliza para la criopreservación de órganos, tejidos y células, pero sin entrar en contacto con ellos. Aclaración a la contestación de este Centro directivo de fecha 9 de julio de 2019 y número de referencia V1738-19

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D19**CONSULTA DGT V3588-20**

El consultante gestiona un alojamiento turístico extrahotelero, en el que se prestan adicionalmente otros servicios como son la limpieza diaria de las habitaciones y zonas comunes, cambio de ropa de cama y baños, desayuno buffet y servicio de lavandería, entre otros. Estos servicios están subcontratados con otras empresas. Actualmente un cliente ha solicitado reservar el alojamiento por un período de seis meses. Aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios de alojamiento prestado y si dicha tributación se ve alterada por el hecho de que el alojamiento turístico extrahotelero pueda prestarse con una duración continuada de seis meses

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D20**CONSULTA DGT V3582-20**

Adquisición de un vehículo usado a un concesionario por un Centro especial de empleo sin ánimo de lucro en donde trabajan personas discapacitadas. Aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D21**CONSULTA DGT V3576-20**

La consultante está percibiendo la prestación por desempleo. Tiene la posibilidad de realizar un servicio profesional independiente de creación de imagen corporativa. Este servicio sería ocasional y único, por lo que no va a darse de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. Si la renta obtenida por el mencionado servicio profesional está sometida a retención a cuenta del IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D22**CONSULTA DGT V3571-20**

Obligación de presentar la declaración del IRPF por la obtención de ganancias patrimoniales en apuestas deportivas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D23**CONSULTA DGT V3565-20**

La ex suegra de la consultante le va a conceder un préstamo personal sin intereses a devolver en un plazo no superior a 5 años. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D24**CONSULTA DGT V3562-20**

La entidad consultante dispone de vehículos en renting para uso de sus comerciales. Inclusión del seguro de los vehículos en la regla de valoración del artículo 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D25**CONSULTA DGT V3560-20**

El consultante es una persona física que percibe los rendimientos económicos derivados de la cesión a una entidad de los derechos de autor cuya titularidad original correspondía a una persona que ha fallecido. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los rendimientos percibidos por la consultante y obligación de declaración

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D26**CONSULTA DGT V3547-20**

La comunidad de bienes consultante se dedica al comercio al por menor de vehículos de segunda mano, en régimen de bienes usados. Forma de contabilizar las ventas y las compras tanto para IVA como para IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D27**CONSULTA DGT V3545-20**

Por un asesoramiento fiscal negligente, a la consultante le fue practicada una liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una donación recibida de su padre, al no resultar aplicable una reducción. Posibilidad de computar una pérdida patrimonial en el IRPF por el importe pagado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D28**CONSULTA DGT V3538-20**

El fondo de capital riesgo consultante otorga financiación a compañías españolas negociadas en sistemas multilaterales de negociación mediante la emisión por éstas de obligaciones convertibles en acciones de la propia compañía que son suscritas en su integridad por la entidad consultante. Dichas obligaciones abonan un cupón trimestral fijo, y además devengan, por una parte, un interés a tipo fijo anual que es objeto de capitalización a interés compuesto, cuyo importe total no se percibirá hasta la fecha de la conversión o, en caso de no producirse la conversión, hasta la fecha de vencimiento o amortización de las obligaciones, denominado "interés capitalizable pagadero en efectivo" o "interés PIK-cash" y, por otra, un interés a un tipo fijo anual que es igualmente objeto de capitalización a interés compuesto, cuyo importe total será convertible o canjeable en acciones de la compañía en la fecha de la conversión, o de no ejercitarse ésta total o parcialmente o de no producirse dicha conversión, será pagadero en efectivo en la fecha de vencimiento o amortización de las obligaciones, denominado "interés capitalizable convertible" o "Interés PIK-convertible". Momento en el que nace la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de la consultante por la compañía emisora de las obligaciones en relación con los intereses "PIK-cash" y "PIK-convertible" señalados en la descripción de hechos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D29**CONSULTA DGT V3537-20**

La consultante ha percibido en 2020 de un ayuntamiento una indemnización de 12.000 euros por daños morales. La indemnización se ha fijado mediante acuerdo que pone fin a un procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial. Tributación de la indemnización en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D30**CONSULTA DGT V3534-20**

El consultante es comunero de una comunidad de bienes. Esta comunidad de bienes ha recibido servicios de un arquitecto y de un albañil, emitiendo ambas personas físicas facturas por los servicios prestados. Obligación de la comunidad de bienes de practicar retención a cuenta del IRPF a las facturas emitidas, tanto por el arquitecto como el albañil

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D31**CONSULTA DGT V3531-20**

El consultante es una persona física cuya actividad es la de diseñador profesional cuyos diseños son incorporados a diferentes productos textiles, de hogar y de decoración. El diseñador debe crear una tienda virtual en la página web de una empresa, en la que se anuncia y pone a disposición de sus clientes los productos que incorporan su diseño. La empresa dueña de la página web es la que se encarga de la venta a los clientes finales de los productos, su distribución, las devoluciones, etc. El precio de venta lo acuerdan entre la empresa y el consultante, añadiendo, éste último, el margen que desee al precio base del producto. El consultante obtiene un porcentaje del producto vendido según acuerdo con la empresa comercializadora de los productos, que es quien le paga por sus servicios. Tributación por el IAE, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligaciones tributarias formales

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D32**CONSULTA DGT V3530-20**

El consultante ejerce la actividad económica de comercio al por menor de pescado, epígrafe 643.1 del IAE. El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación objetiva. La actividad se ejerce en dos locales, y, en la misma, colabora el cónyuge del titular de la actividad. Ambos trabajan a jornada completa, no teniendo personal asalariado. Cómputo del cónyuge como personal no asalariado

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D33**CONSULTA DGT V3522-20**

El consultante se está planteando retirar dinero para guardarlo en su domicilio, teniendo la intención de volver a ingresar el importe retirado en el banco, transcurrido un período de tiempo. Se consulta el tratamiento fiscal, por el IRPF, del reingreso de efectivo depositado en cuenta bancaria. Acreditación del origen del dinero ingresado

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

● TEXTO LIBRE

D34**CONSULTA DGT V3521-20**

El consultante ejerce una actividad económica. Va a realizar unas obras en una vivienda que va a estar afecta a su actividad. Estas obras serán integrales, teniendo que demoler y posteriormente construir paredes, suelos, ventanas, etc. Si las obras de reforma son deducibles tanto en el IVA como en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D35**CONSULTA DGT V3493-20**

La sociedad civil consultante imparte clases extraescolares de inglés en escuelas privadas, concertadas y públicas. Esta actividad es facturada directamente a los padres y, en otras ocasiones, a los colegios o a la Asociación de Madres y Padres de Alumnos (AMPA). La consultante no tiene la autorización de su Comunidad Autónoma como centro educativo. Aplicabilidad de la exención del artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a las clases de inglés impartidas por la consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D36**CONSULTA DGT V3489-20**

Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la ayuda para compensar los costes derivados de la adaptación de las antenas de televisión afectadas por el proceso de liberalización de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital), que es solicitada por el consultante y concedida a la comunidad de propietarios a la que pertenece

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D37**CONSULTA DGT V3487-20**

El contribuyente es copropietario de una nave industrial que indica que no puede alquilar por motivos legales. Tampoco puede venderla puesto que no hay comprador que desee la misma debido a la imposibilidad de alquilarla. Solicita saber si procede imputar rentas inmobiliarias respecto de la nave y si son deducibles los gastos asociados a la misma como IBI, seguros, amortización y conservación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D38**CONSULTA DGT V3484-20**

La consultante es una persona física que ha heredado de su marido un vehículo que había sido adquirido por éste en julio de 2018 con aplicación del tipo del 4 por ciento y que pretende ahora transmitir sin que hayan transcurrido 4 años desde su adquisición. Si tiene obligación de regularizar el tipo de gravamen que se aplicó en la adquisición del citado vehículo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D39**CONSULTA DGT V3483-20**

La consultante es una entidad mercantil que presta los servicios de colegio privado y, además, también realiza las siguientes operaciones: la prestación del servicio de transporte escolar con medios ajenos, de comedor con medios propios y actividades extraescolares impartidas por profesionales externos. También vende los libros, el material y los uniformes escolares a sus propios alumnos y organiza viajes de estudios y excursiones y salidas culturales para los mismos. Por último, presta un servicio de traducción del título académico para su convalidación, subcontratando para ello a una entidad externa. Si dichas operaciones se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el ejercicio de su actividad. Epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas en los que debe darse de alta

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D40**CONSULTA DGT V3478-20**

La consultante es una entidad mercantil que presta servicios de quiropráctica a través de profesionales médicos. Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D41**CONSULTA DGT V3472-20**

Tributación en IAE, IVA e IRPF de la publicación de un libro a través de una plataforma de descargas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D42**CONSULTA DGT V3471-20**

El consultante proyecta participar en juegos de apuestas deportivas a través de portales de internet, contando para ello con los servicios prestados por terceros, pronosticadores o asesores, servicios consistentes en ofrecerle distintas opciones de apuestas. Determinación de la ganancia patrimonial resultante de la intervención en apuestas deportivas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

D43 **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Solicitud de devolución del IVA. Caducidad y prescripción

Gaceta Fiscal, febrero 2021

D44 **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Autoliquidaciones del Impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente. Cómputo del plazo de presentación e ingreso

Gaceta Fiscal, febrero 2021

D45 **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Tratamiento en el IVA de los descuentos en ventas de automóviles que son sufragados por la entidad financiera del grupo que concede la financiación

Diario LA LEY, nº 9796, de 22 de febrero de 2021

D46 **CONSULTA DGT V3511-20**
Ampliación de los plazos de prescripción tributarios por el COVID

Gaceta Fiscal, marzo 2021

D47 **CONSULTA DGT V3623-20**
La actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA

Gaceta Fiscal, marzo 2021

D48 **CONSULTA DGT V3619-20**
Requisitos para que tengan la consideración de gastos deducibles, los gastos de mantenimiento incurridos por el propio contribuyente en el desarrollo de una actividad económica

Gaceta Fiscal, marzo 2021

D49 **CONSULTA DGT V3647-20**
Tipo impositivo en el IVA de las ediciones digitales de libros y revistas

Gaceta Fiscal, marzo 2021

D50 **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
IIIEE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Autoconsumo: no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos

Gaceta Fiscal, marzo 2021

JURISPRUDENTZIA JURISPRUDENCIA

J01 **CARLOS PALAO TABOADA**
Non bis in idem y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización: análisis de la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021

J02 **CARMEN BANACLOCHE PALAO**
Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF: análisis de la STS de 3 de diciembre de 2020, rec. núm. 434/2016

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021

J03 **RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**
La prueba de los gastos de desplazamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Diario LA LEY, nº 9782, de 2 de febrero de 2021

J04**TRIBUNAL SUPREMO**

La repercusión impropia del IVA en documento distinto al de la factura no es subsumible en el tipo del artículo 170.2.3º de la Ley del Impuesto

Diario LA LEY, nº 9789, de 11 de febrero de 2021

J05**BENJAMÍN GÓRRIZ GÓMEZ**

IRPF: tributación de los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, derivados de actuaciones que se prolongan más de dos años (STS de 11 noviembre 2020)

Diario LA LEY, nº 9790, de 12 de febrero de 2021

J06**TRIBUNAL SUPREMO**

El Supremo resuelve recurso sobre si la declaración tributaria extemporánea debe ser espontánea para evitar el recargo

Diario LA LEY, nº 9790, de 18 de febrero de 2021

J07**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Exención de "determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física". Efecto directo. Concepto de "organismos sin fin lucrativo"

Gaceta Fiscal, enero 2021

J08**TRIBUNAL SUPREMO**

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. Interpretación de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente"

Gaceta Fiscal, febrero 2021

J09**AUDIENCIA NACIONAL**

Posibilidad de rectificar fuera del plazo la compensación de bases imponibles negativas originalmente aplicada en la autoliquidación por Sociedades

Diario LA LEY, nº 9796, de 22 de febrero de 2021

J10**TRIBUNAL SUPREMO**

Posibilidad de exigir requisitos que no figuran en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión

Gaceta Fiscal, marzo 2021

J11**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Tributación en el IVA de la remuneración por la comunicación pública de obras musicales

Diario LA LEY, nº 9797, de 23 de febrero de 2021

DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN FEBRERO 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0221.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0221.pdf

REVISTA ZERGA 2-2020 (Nº 60)

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak60/es_def/adjuntos/Z60.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak60/es_def/adjuntos/Z60.pdf



TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (ENERO 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Termometro-2021-01-enero.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometroa-2021-01-urtarrila.pdf

Artikuluak

Artículos



Fructuoso Borrallo
Banco de España

Susana Párraga Rodríguez
Banco de España

Javier J. Pérez García
Banco de España

SUMARIO

- 1 Introducción
- 2 Envejecimiento e ingresos públicos: canales de incidencia
 - 2.1 Indicadores de envejecimiento
 - 2.2 Canales teóricos y literatura
- 3 Estructura de edades de la población y recaudación impositiva
 - 3.1 Una primera aproximación con datos agregados
 - 3.2 Evidencia a partir de microdatos
 - 3.3 Los datos
 - 3.4 Impuestos directos, por grupos de edad
 - 3.5 Patrones de consumo e imposición indirecta, por grupos de edad
- 4 Conclusiones

Bibliografía

RESUMEN

Presentamos evidencia basada en microdatos para la Unión Europea, Estados Unidos y Japón que indica que los contribuyentes de mayor edad soportan tipos impositivos efectivos más reducidos que los más jóvenes (por caída de renta y tipo de cesta de consumo). No obstante, los cambios impositivos de las últimas décadas han dado como resultado un aumento de la contribución relativa de este grupo a las finanzas públicas.

CONTENIDO

1 Introducción

El aumento de la edad media de la población ha incrementado la preocupación sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas, principalmente en las economías avanzadas, pero también en muchas emergentes, con una mayor velocidad en su transición demográfica [Berganza et al. (2020)]. Por un lado, las sociedades más envejecidas demandan más gasto público, especialmente en pensiones y salud [Comisión Europea (2018), OCDE (2019), Hernández de Cos et al. (2017)]. Por otro lado, los cambios intertemporales de la renta y de los patrones de ahorro y de consumo a lo largo del ciclo vital pueden tener un impacto significativo sobre la recaudación impositiva [Banco de España (2019)]. Por tanto, el envejecimiento de la población ejerce una doble presión sobre las finanzas públicas, aumentando el gasto y reduciendo la recaudación fiscal. El primer asunto —el relativo al gasto público— ha recibido una atención muy importante en la literatura económica, mientras que el segundo es un tema relativamente inexplorado en ella.

En este contexto, el presente trabajo complementa la literatura existente mediante un exhaustivo análisis internacional del efecto que ejerce el aumento de la edad media de la población sobre la recaudación impositiva. Para ello, presentamos evidencia comparada para la Unión Europea, Estados Unidos y Japón —los tres principales bloques económicos avanzados del mundo— sobre la capacidad recaudatoria (directa e indirecta), por grupos de edad, entre finales de la década de 1990 y el año 2015, basada en datos individuales (microdatos)¹. Al margen de tratarse de los tres bloques económicos avanzados más importantes, la selección para este trabajo está guiada por dos razones adicionales.

..//..



Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA
2. Brexit: principales efectos respecto del IVA
3. Lugar de realización del hecho imponible
4. Tipos impositivos
5. Regímenes especiales del IVA
6. Régimen fiscal aplicable al evento «UEFA Women's Champions League 2020», «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»
7. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registros y SII
8. Facturación
9. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
10. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español en 2021

Referencias bibliográficas

RESUMEN

No han sido numerosas las modificaciones que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha sufrido en el ejercicio 2020, al margen de las recogidas en el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de adaptación de las Directivas de la Unión Europea en el ámbito tributario.

En este artículo se van a analizar las modificaciones aprobadas con posterioridad a la norma citada, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia ley del impuesto a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, los Reales Decretos-Leyes sobre tipos impositivos consecuencia de la COVID-19, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado.

Es de destacar, sin embargo, la importancia del Brexit a partir del 1 de enero de 2021 así como de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

CONTENIDO

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA

Si bien el año 2020 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), con la excepción del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (recogiendo, en el ámbito tributario, la regulación de los acuerdos de ventas de bienes en consignación, los requisitos exigibles para que las entregas intracomunitarias de bienes se consideren exentas, y las reglas de localización de las operaciones de ventas de bienes en cadena, esencialmente), norma ampliamente comentada (Longás Lafuente, 2020; Fernández Caramazana y Grande Serrano, 2021); sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente a partir de la situación originada por el estado de alarma con origen en la COVID-19, y sobre todo en la segunda mitad, con entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2021.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a las consecuencias del Brexit a partir de 1 de enero de 2021 así como la obligación de los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia a partir de 1 de julio de 2021, por lo que se refiere sobre todo a la regulación de las ventas a distancia y la localización de prestaciones de servicios cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales.

..//..

La tributación del alojamiento colaborativo: el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo

A03

Revista de contabilidad y tributación, Nº 455, 2021



Yohan Andrés Campos Martínez
Doctor en Tributación Internacional y Europea
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO

1. Introducción
2. Conceptualización: economía colaborativa vs. consumo colaborativo
3. El fenómeno del intercambio temporal de viviendas con fines turísticos y sus efectos tributarios
 - 3.1. Conceptualización y naturaleza
 - 3.2. Modalidades
4. Las implicaciones tributarias del intercambio temporal de viviendas sobre los propietarios de las viviendas intercambiadas
 - 4.1. La calificación de los hechos imponible y la evidencia de una capacidad económica directa o indirecta
 - 4.2. Los posibles tributos afectados
 - 4.2.1. Imposición directa: IRPF/IRNR
 - 4.2.2. Imposición indirecta: IVA e ITPyAJD
5. Conclusiones: la viabilidad de gravamen efectivo y las exenciones como una eventual solución a la problemática

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El sistema tributario poco tardó en darse cuenta de que tras la cortina del denominado alojamiento colaborativo y en especial dentro del fenómeno identificado como alojamiento turístico «extrahotelero» se escondían una serie de actividades que estaban sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias y, debido a ello, se apresuró a advertir a los contribuyentes sobre su acatamiento. No obstante, hay un supuesto que ha quedado en el olvido, el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos. Dicho fenómeno, que en apariencia se identifica con supuestos de consumo colaborativo puro, puede revelar un negocio jurídico oneroso que evidenciaría una capacidad económica directa y/o indirecta y, por ende, estaría sujeto a tributación. De allí que, partiendo del análisis general de la tributación del alojamiento colaborativo, el objetivo de este documento es determinar si surgen las mencionadas obligaciones tributarias en el intercambio temporal de viviendas, su cuantificación y la conveniencia o no de someterlas a gravamen.

CONTENIDO

1. Introducción

La integración de dos fenómenos, como son la digitalización y la economía colaborativa, ha permeado un sector fundamental para la economía española como lo es el turismo. Dicha irrupción en el modelo de explotación económica ha generado la «hotelización» (Unión Hotelera Provincia de Valencia, 2017) de las viviendas de muchos particulares que han visto en este nicho la posibilidad de rentabilizar de alguna forma sus bienes ociosos. El alojamiento vacacional «extrahotelero», siendo más asequible económica y tecnológicamente, y por ende más plural, tanto para los usuarios puros como para quienes aprovechan sus inmuebles en esta actividad, se ha convertido en un importante competidor para este relevante sector.

La insuficiente regulación y control de esta actividad a nivel administrativo y legal viene produciendo una serie de desequilibrios para aquellos que explotan los modelos tradicionales de alojamiento, ya que en muchos casos la línea entre lo que se considera una transacción colaborativa sin una finalidad lucrativa y la realización de una actividad generadora de beneficios económicos es lo suficientemente difusa para que se eludan una serie de obligaciones legales que cubren aspectos laborales, económicos, sociales, de desarrollo urbano y, en concreto, aquellos relacionados con el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de nuestras obligaciones fiscales.

..//..



Eduardo Fernández Caramazana
Inspector de Hacienda del Estado

Pablo Grande Serrano
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. Historia del origen de la armonización del IVA
2. Ventas en cadena
3. Ventas en consigna
4. NIF-IVA como requisito material
5. Prueba del transporte intracomunitario
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El 1 de enero de 1993 entró en vigor la reforma del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario. El objetivo era un sistema de tributación en origen con atribución del ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Las diferencias entre las legislaciones nacionales de los Estados miembros obligaron a crear un sistema transitorio. En 2021, veintiocho años después, el régimen transitorio sigue vigente. No obstante, desde 2016, la Comisión Europea y el Consejo de la Unión Europea están trabajando en un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias, que se prevé que entre en vigor en 2022. Hasta ese momento y con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica; reducir las cargas administrativas, facilitando el tráfico intracomunitario; y reforzar la prevención del fraude se han aprobado la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912. Estas modificaciones, conocidas como Quick Fixes (arreglos rápidos), se refieren a las ventas en cadena, acuerdos de ventas en consigna, número de identificación del IVA y prueba del transporte intracomunitario. El presente trabajo tiene como finalidad analizar estas modificaciones, señalando los aspectos críticos y posibles mejoras.

CONTENIDO

1. Historia del origen de la armonización del IVA

El Acta Única Europea de 1986 (DO L 169, de 29 de junio de 1987) impuso que la (por entonces) Comunidad Económica Europea adoptara las medidas destinadas a establecer progresivamente un mercado interior en el transcurso de un periodo que finalizaría el 31 de diciembre de 1992. Esta previsión suponía la eliminación de las fronteras fiscales, los gravámenes a la importación y las desgravaciones a las exportaciones entre los Estados miembros.

Por ello, obligó a reformar el sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario, que hasta entonces consistía en exportaciones exentas en el Estado miembro de origen e importaciones gravadas en el Estado miembro de destino. Esta reforma se realizó a través de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, de 31 de diciembre de 1991), que sería aplicada por los Estados miembros desde el 1 de enero de 1993.

A este respecto, el objetivo a alcanzar consistía en un sistema de tributación en origen (repercusión del transmitente al tipo impositivo del Estado miembro de origen y deducción del adquirente), aunque se atribuía el ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Sin embargo, como reconoce la exposición de motivos de esa directiva, en aquellos momentos las diferencias de las legislaciones internas impedían aplicar tal sistema, por lo que decidió crearse el régimen transitorio de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) que se aplicaría hasta el 31 de diciembre de 1996. Urge decir que, cuando se escribe este trabajo en 2020, este régimen transitorio sigue vigente.

En él, el transmitente efectúa una entrega exenta en el Estado miembro de origen (generando el derecho a deducir el IVA soportado) y el adquirente realiza un nuevo hecho imponible: una AIB. Esta AIB está sujeta y, en general, no exenta, pero sus cuotas son deducibles para el sujeto pasivo, en igualdad de condiciones con las operaciones interiores. Como se puede apreciar, este régimen genera un efecto económico análogo al previo (exención en origen, gravamen en destino), pero sin que las operaciones se denominen exportación e importación. Sin embargo, formalmente sí que introdujo muchos cambios: las operaciones dejaron de documentarse en un documento único administrativo (DUA) y pasaron a incluirse en las autoliquidaciones de los operadores y comunicarse mediante una declaración recapitulativa.

..//..

Valoración de las medidas fiscales aprobadas durante la pandemia del Covid-19 y de las reformas necesarias para la superación de la crisis económica y fiscal derivada de la misma

A05

Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 187, 2020



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

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Las medidas coyunturales destinadas a superar la situación derivada del estado de alarma, el cierre de las empresas y el confinamiento de la población
 1. El instrumento normativo utilizado para articular las reformas: el uso y abuso del decreto ley en situaciones de crisis
 2. Las medidas adoptadas en relación con los procedimientos tributarios
 3. Las medidas en materia de imposición directa
 4. Las medidas en la imposición indirecta. En particular, el IVA de las mascarillas y otros productos necesarios para combatir la pandemia
- III. La situación económica generada por la pandemia y las medidas fiscales que se pueden adoptar para superar la crisis
 1. Las previsiones sobre la situación económica a corto y medio plazo
 2. Las medidas tributarias que se pueden adoptar para la superación de la crisis económica y fiscal provocada por la pandemia

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El Covid-19 no solo ha dado lugar a una crisis sanitaria sin precedentes en el último siglo, pues el impacto económico está siendo también muy importante. Las drásticas medidas que han debido de adoptarse en casi todos los países para luchar contra la enfermedad provocada por este coronavirus han tenido una repercusión global, dando lugar a un cambio de dinámica de la economía española y mundial, que a principios de 2020 aún reflejaba un crecimiento moderado. Tras decretarse el estado de alarma, el confinamiento de la población, el cierre de muchos negocios y la paralización parcial de la Administración se ha producido una paralización de la actividad, del comercio internacional y del consumo, dando lugar a una crisis económica de dimensiones desconocidas.

En la medida en que su origen no es económico ni financiero, la profundidad del ciclo recesivo va a depender de la evolución de la situación sanitaria en nuestro país y a nivel mundial, por lo que a día de hoy aún no se puede saber su verdadero alcance, pues si se producen nuevas oleadas del virus que obliguen a un nuevo confinamiento de la población la crisis podría ser devastadora.

En el mejor de los casos los expertos anuncian que esta crisis podría durar varios años, pues en los últimos meses no solo se han planteado nuevos desafíos, sino que también se han agravado los que ya existían con anterioridad. Además, el carácter global de la crisis complica aún más la recuperación, pues vivimos en un mundo globalizado e interconectado. Es cierto que ha afectado de forma distinta a los diversos sectores y regiones, pues incluso ha habido algunos ámbitos económicos, en actividades relacionadas con la digitalización, que se han potenciado durante la pandemia. No obstante, las medidas sanitarias adoptadas han supuesto la hibernación de amplios sectores económicos de forma abrupta, habiéndose paralizado las cadenas de suministro globales y la producción. Así ha ocurrido con el sector exportador, que en la anterior crisis fue uno de los motores económicos de la recuperación, pues las exportaciones desde los países más afectados como España se han reducido de forma drástica; también se ha paralizado la cadena productiva de muchas empresas españolas, particularmente de aquellas cuya producción se desarrolla total o parcialmente en el extranjero, fundamentalmente en países asiáticos, que también se han visto bastante afectados; otras empresas, fundamentalmente de fabricación de la industria de la automoción, necesitan para su producción de muchos componentes que provienen del extranjero y de los que han estado desabastecidos durante un largo periodo, al parar las cadenas de producción internacionales.

Los sectores cultural y deportivo también se han paralizado por completo durante meses (se han cerrado los teatros, los museos, los espacios deportivos, etc.). Otro de los sectores más afectados ha sido el comercio, salvo farmacias y alimentación, si bien los comercios con venta on line incluso han podido incrementar sus volúmenes de venta. Pero, si hay un sector especialmente dañado por esta crisis es el turismo y, en general, el sector servicios, cuya recuperación dependerá de la evolución de la situación sanitaria, tanto en España como en los diferentes países de origen de los turistas internacionales. Ello supondrá consecuencias graves para España dado el peso de estos sectores en el PIB español (se prevé que el turismo pierda unos ingresos de 83.000 millones en 2020).

..//..



Luis Manuel Alonso González
Universidad de Barcelona

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Visión general del IEDCVTM
 1. Elementos estructurales del impuesto
 2. Valoración
- III. Efectos retroactivos del nuevo impuesto
- IV. La problemática de los efectos extraterritoriales del Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (art. 157.2 Constitución)
 1. El ámbito territorial de aplicación del impuesto
 2. La cuestión nuclear: el impuesto no grava a los sujetos que contaminan en Cataluña sino solo a los que tienen su domicilio fiscal en Cataluña, aunque contaminen fuera de Cataluña
 - 2.1. El principio de territorialidad del art. 157.2 de la Constitución
 - 2.2. Jurisprudencia constitucional
 3. El impuesto grava las emisiones contaminantes a la atmósfera que emanan de bienes muebles
 4. Infracción del principio de capacidad económica como consecuencia del trato fiscal discriminatorio que se depara a quienes pagan el impuesto, pero no circulan por Cataluña
- V. Incidencia en la libertad de circulación de bienes (art. 139.2 Constitución)
- VI. Bibliografía

RESUMEN

El Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña ha sido objeto de una profunda reforma mediante la Ley 9/2019, de 23 de diciembre. El nuevo impuesto, aunque grava las emisiones contaminantes, recae sobre los titulares de los vehículos residentes en Cataluña. Es posible, por tanto, que residentes fuera de Cataluña contaminen en Cataluña sin pagar el impuesto y, en sentido opuesto, que residentes catalanes, sin embargo, sólo contaminen fuera de su Comunidad, pero sean contribuyentes del mismo. El impuesto puede provocar efectos extraterritoriales, así como suponer un obstáculo para la libre circulación de bienes, conforme a los artículos 157.2 y 139.2 de la Constitución. Además, la ley tiene un comportamiento de naturaleza retroactivo.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña (DOGC) de 30 de diciembre de 2019 publica la Ley catalana 9/2019, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley 16/2017, del cambio climático, en cuanto al impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (IEDCVTM). La citada Ley 16/2017 fue recurrida ante el Tribunal Constitucional (TC) por el presidente del Gobierno.

El TC, en su Sentencia 87/2019, de 20 de junio, publicada en el BOE del 25 de julio, decreta la inconstitucionalidad de diversos artículos, así como la interpretación que debe hacerse de otros, pero, en lo que respecta al IEDCVTM no se dicta ninguna declaración de inconstitucionalidad. La STC 87/2019 responde, como bien se dice en el Antecedente I.1.a), a un recurso que es "estrictamente competencial". Esta reveladora caracterización del recurso se traduce en el hecho de que la impugnación de la parte de la Ley catalana 16/2017 que regula el IEDCVTM se había hecho invocando una única quiebra constitucional. Concretamente, el argumento blandido en el recurso se limitó a apuntar la infracción de los apartados 2 y 3 del artículo sexto de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)1).

..//..

Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse

A07



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 187, 2020

Yolanda Martínez Muñoz
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El secreto profesional en la transposición de la DAC 6
 1. Ámbito subjetivo de la obligación de declarar
 2. El concepto de intermediario fiscal
 3. El secreto profesional del intermediario fiscal
- III. Las consecuencias derivadas del cumplimiento de la obligación en la transposición de la DAC 6
 1. Una idea general
 2. Las consecuencias derivadas de su cumplimiento. Transparencia «versus» seguridad jurídica
 3. Las consecuencias derivadas de su cumplimiento. Transparencia «versus» derecho a no autoinculparse
- IV. Reflexiones finales
- V. Bibliografía

RESUMEN

La planificación fiscal agresiva constituye una grave preocupación internacional que ha dado lugar a la aprobación de la DAC 6. Sin embargo, la lucha contra la elusión fiscal no debe llevarse a cabo vulnerando derechos fundamentales y garantías constitucionales básicas. Por esta razón, el legislador español debería haber afrontado la transposición de la Directiva europea desde el punto de vista de la seguridad jurídica y el respeto de los derechos fundamentales, que no pueden ser desplazados por el modelo de la transparencia fiscal. Son muchas las carencias que presenta la Directiva de intermediarios fiscales, si bien este trabajo se centra en dos cuestiones pendientes en la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: el secreto profesional como dispensa de la obligación de revelación de datos, y las consecuencias jurídicas derivadas del cumplimiento del nuevo deber tributario.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad relativa a los mecanismos transfronterizos (la conocida DAC 6) establece la obligación de los intermediarios fiscales o, en su caso, de los obligados tributarios, de declarar ciertas operaciones que pudieran ser consideradas de planificación fiscal potencialmente agresiva. La incorporación a nuestro Derecho interno del contenido de esta Directiva debía concluirse antes del 31 de diciembre de 2019, en la medida en que la obligación de informar, ya en vigor, tenía que empezar a aplicarse el 1 de julio de 2020, sin embargo España no cumplió puntualmente con su obligación de transposición, dando lugar a un procedimiento de infracción de la Comisión Europea que emplazaba al legislador español a que llevara a cabo la transposición de la norma europea en un breve espacio de tiempo.

En la actualidad, la normativa de transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español se encuentra en fase de elaboración con la aprobación del Proyecto de ley de modificación de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) el 12 de mayo de 2020, mientras que la Comisión Europea ha decidido posponer la aplicación de la obligación para tener en cuenta las dificultades que enfrentan las empresas y los Estados Miembros con la crisis del coronavirus. En este sentido, los Estados Miembros tendrán la opción de posponer el calendario de cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Directiva de intermediarios fiscales en seis meses adicionales, con la posibilidad de que el aplazamiento se extienda tres meses más en función de la evolución de la situación sanitaria. Estas medidas solo afectan a los plazos de declaración, de manera que el comienzo de la aplicación de la DAC 6 se mantiene el 1 de julio de 2020 y, en consecuencia, el Proyecto de Ley de modificación de la LGT para su transposición establece esta misma fecha de entrada en vigor de la norma.

..//..



Amaia Beloki Gonzalez
Delegación de Euskadi para la UE

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

SUMARIO

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

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo (desde los grupos de trabajo hasta los Consejos de Ministros), contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución.

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El trío actual está integrado por las Presidencias de Alemania, Portugal y Eslovenia, desde el 1 de julio de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021. En lo referente a la fiscalidad, el trío de Presidencias considera en su programa de trabajo que, para funcionar adecuadamente, el mercado único precisa de condiciones de igualdad y de una fiscalidad justa y efectiva. Por ello, quieren seguir promoviendo la fiscalidad justa en una economía cada vez más digitalizada (concretamente, en relación con una fiscalidad mínima efectiva) e impulsar las iniciativas expuestas en el Plan de Acción contra la evasión fiscal. Promoverán la revisión de la Directiva relativa al impuesto especial sobre el tabaco y de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

1.1. Presidencia de Alemania: 1 julio – 31 diciembre 2020

Alemania ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2020, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo bajo seis ejes: la superación duradera de la pandemia de COVID-19 y la recuperación económica; una Europa más fuerte y más innovadora; una Europa justa; una Europa sostenible; una Europa de la seguridad y los valores comunes; y una Europa fuerte en el mundo.

En lo referente a la fiscalidad, Alemania explicaba en su programa de trabajo que, actualmente, la OCDE está elaborando propuestas de reforma que pretenden solucionar eficazmente los desafíos fiscales derivados de la digitalización y que incluyen la introducción de una tributación mínima global efectiva. Una vez concluidas las negociaciones, Alemania propone impulsar la aplicación de los resultados en la UE. Asimismo, Alemania se comprometía a trabajar también para la introducción de un impuesto sobre transacciones financieras a escala europea. La creciente movilidad de los ciudadanos, empresas y patrimonios exige, con miras a simplificar el régimen fiscal, la cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Por ello, la Presidencia alemana proponía revisar la Directiva de asistencia mutua, lo que contribuye a luchar eficazmente contra la evasión fiscal. Finalmente, se comprometía a intensificar la lucha contra el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo.

..//..



Luis J. Izquierdo Pérez
Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Gipuzkoa.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA LEY 10/2017 DE MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO
3. PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA VERSUS PRESUPUESTARIA
4. INTERESES POR DEMORA EN EL PAGO ENTRE ADMINISTRACIONES
5. EXTEMPORANEIDAD EN EL PLANTEAMIENTO DE CONFLICTOS COMPETENCIALES
6. RELEVANCIA DE LA JUNTA ARBITRAL EN EL DESARROLLO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata de perfilar algunas cuestiones controvertidas referidas al ámbito de actuación de los conflictos competenciales entre Administraciones Públicas en materia tributaria. Inevitablemente se aludirá a la Junta Arbitral del Concierto Económico como referencia sobre las cuestiones tratadas y, además, se aprovechará la ocasión para mencionar, a su vez, aspectos relativos a la Junta del Convenio Económico que pudieran resultar de interés en los temas analizados, dada la cercanía en la literalidad de los dos textos legales, como bien señala F. De La Hucha Celador.

Asimismo, a lo largo del documento se expondrá la relevancia que subyace en el seno de la actividad desarrollada por la Junta Arbitral. Añadidas a aquellas funciones reguladas en el art. 66 del Concierto Económico e inherentes a su génesis, el órgano arbitral ostenta de igual manera otras de no menor importancia que le confieren mayor relevancia si cabe, en el rol que ocupa y le corresponde en el desarrollo y consolidación del texto concertado.

Las opiniones vertidas en este artículo se fundamentan, como no podía ser de otra forma, desde un punto de vista personal, con *ars bene dicenci*.

La Exposición de Motivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobaba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, anunciaba con casi dos décadas de antelación uno de los mayores caballos de batalla a los que se iba a enfrentar dicho cuerpo legal. Así la citada Ley afirmaba:

“El nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que se aprueba en virtud de la presente Ley, dada la experiencia acumulada en estos últimos veinte años, sigue los mismos principios, bases y directrices que el Concierto de 1981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación”.

La seguridad jurídica en la aplicación del Concierto Económico, al igual que en el Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, resulta ser la finalidad que los operadores jurídicos buscan en un territorio donde coexisten cinco sistemas tributarios propios, dotados de autonomía en su configuración jurídica, aunque sujetos a colaboración y coordinación entre otras tantas Administraciones Públicas. Todo ello, sin perjuicio de aquellas otras entidades públicas de carácter territorial con tributos cedidos que exaccionan y gestionan su recaudación bajo el paraguas de la Administración tributaria del Estado, aspecto que no ocupará tiempo en este trabajo.

De hecho, ya señalaba el Defensor del Pueblo en territorio común hace más de 20 años en su Informe anual, la falta de coordinación entre la Hacienda Estatal y las autonómicas, considerando “poco razonable que la falta de coordinación obligue al contribuyente a soportar los costes derivados hasta la resolución”. Si a esto añadimos la multiplicidad de sistemas tributarios, cada Administración tributaria soberana de sus propias actuaciones en su territorio, la complejidad en la situación particular de los obligados tributarios se incrementa notablemente. Desde la implementación material y efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico allá por el año 2008, existen aún hoy conflictos que, por ejemplo iniciados ya hace más de 7 años, todavía se encuentran pendientes de resolución por aquél órgano que dirime las controversias planteadas. En tales discrepancias tributarias, cuando versan sobre cantidades ya ingresadas en una de las Administraciones implicadas, el obligado tributario queda relativamente al margen de la cuestión litigiosa. En cambio, al referirse a otros casos, como devoluciones del IVA por ejemplo, pudiera ocurrir que éstas quedaran paralizadas. Estos casos suceden excepcionalmente, procurando las Administraciones Públicas en sus actuaciones tributarias evitar perjuicios a los contribuyentes en cumplimiento del principio de neutralidad en el IVA, como ya han dejado patente los Tribunales de Justicia en diferentes sentencias (véase la STS de 11 de abril de 2013, en Rec. nº 17/2012).

..//..

José Luis España Guzmán
Jefe del Servicio de Administración Tributaria
Departamento de Economía y Hacienda
Gobierno Vasco

SUMARIO

1. UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
2. PACTO VASCO POR LAS FAMILIAS Y LA INFANCIA
3. EXENCIÓN DE LAS PRESTACIONES POR MATERNIDAD Y POR PATERNIDAD
4. IRPF, DEDUCCIONES EN CUOTA POR DESCENDIENTES
5. OTRAS DEDUCCIONES IRPF RELACIONADAS CON DESCENDIENTES
6. PRESTACIONES ECONÓMICAS POR NACIMIENTO Y DESCENDIENTES A CARGO
7. RECAPITULANDO
8. AYUDAS ACUMULADAS POR EL PRIMER DESCENDIENTE A CARGO
9. AYUDAS ACUMULADAS POR EL SEGUNDO DESCENDIENTE A CARGO
10. AYUDAS ACUMULADAS POR EL TERCER DESCENDIENTE A CARGO
11. EJERCICIO DE COMPARACIÓN DE LAS AYUDAS ACUMULADAS
12. DESCENDIENTES Y TRIBUTACIÓN CONJUNTA
13. CONCLUSIONES

CONTENIDO

Como resultado de una sentencia del Tribunal Supremo se ha consolidado un nuevo tratamiento tributario para las familias con descendientes a cargo. Un nuevo tratamiento, inicialmente no querido, que no es fruto del análisis y la evaluación de la política de familia o del funcionamiento de las prestaciones económicas públicas y las deducciones tributarias por descendientes, ... del debate tributario, sino de las controversias jurídicas y el oportunismo. Este nuevo tratamiento de las prestaciones por maternidad y paternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), bien vía exenciones bien deducción en cuota, junto con las deducciones por descendientes y el tratamiento de la tributación conjunta en el Impuesto, así como las prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo, además de otras ayudas, configuran una política de familia un tanto atípica y desordenada en comparación con los países de nuestro entorno cercano.

Esta situación no permite visualizar y poner en valor el esfuerzo social que realmente se realiza para ayudar a las familias con descendientes a cargo, perdiéndose oportunidades para una mejor gestión de la política de familia, y también en su relación con las políticas de género y para incentivar la natalidad. Me propongo al menos cuantificar las repercusiones, para distintas situaciones familiares, de la confluencia de medidas tributarias reguladas en el IRPF y de ayudas por descendientes a cargo en vigor en el País Vasco, reguladas en el Decreto 30/2015, de 17 de marzo, de las ayudas económicas de apoyo a las familias con hijos e hijas a cargo. Al análisis no se incorporan, entre otras, las prestaciones familiares no contributivas y las pensiones y haberes pasivos de orfandad de la Seguridad Social, las ayudas a la conciliación de la vida familiar y laboral¹ y aquellas ayudas que tienen que ver con la inclusión o emergencia social, que atienden a situaciones específicas.

Tampoco se tienen en cuenta los tratamientos en el IRPF del abono de anualidades por alimentos en favor de los descendientes o el acogimiento de menores. Con ello, se trata de poner el foco sobre las circunstancias más generalizables entre los contribuyentes, sin incurrir en una complejidad innecesaria que dificultaría alcanzar conclusiones claras y comprensibles.

1. UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo estableció, mediante sentencia de 3 de octubre de 2018, que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social quedaban exentas de tributación en el IRPF. De esta forma el Alto Tribunal dirimía una cuestión sobre la que existían fallos discrepantes de varios Tribunales Superiores de Justicia.

..//..

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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LA DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN.
- III. SOBRE LA EXISTENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL.
- IV. LAS GRANDES LÍNEAS DE LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL EN ÁLAVA.
- V. SOBRE LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CONDICIONADA A QUE SEA LA PRIMERA ADQUISICIÓN, SE DISPONGA DE UN NIVEL DE RENTA QUE NO SUPERE CIERTA CANTIDAD O NO SE REBASE DETERMINADA EDAD.
- VI. CURIOSIDADES EN LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.
- VII. COCLUSIONES.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN.

Los Pactos de la Moncloa de 1977 recogían, en lo que ahora interesa, como una de sus directrices que “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrá carácter global, personal y progresivo sustituyendo a los actuales Impuestos reales o de producto, que serán absorbidos por el mismo. La tarifa del Impuesto sobre la Renta tendrá carácter progresivo y los tipos efectivos que recaigan sobre las rentas modestas serán inferiores a los actualmente vigentes. Para alcanzar una aplicación general y del Impuesto, los tipos efectivos de gravamen serán, en todo caso, moderados, como respuesta paralela a la amplitud de la base y a la inexorable exigencia del cumplimiento del tributo”. Poco después se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. En esta Ley se regulaban, entre otras materias, el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal, se introducían determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Lujo, se creaba el Fomento fiscal al empleo, se establecía la posibilidad de regularizar voluntariamente la situación fiscal, se modificaba el capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal que pasaba a titularse “Del delito fiscal”, se regulaba la elusión fiscal mediante sociedades y se hacía referencia al secreto bancario y a la colaboración en la gestión tributaria.

Posteriormente, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguló el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta Ley era relativamente corta, si la comparamos con la actual, ya que disponía de 40 artículos. Pues bien, su artículo 29, incluido dentro de la sección dedicada a las “deducciones de la cuota”, regulaba una deducción del 15% por las inversiones realizadas en “la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, sin que a estos efectos se puedan computar las cantidades que constituyan incrementos de patrimonio no gravados...La base de la deducción será la cantidad satisfecha en el período de la imposición”. Seguidamente se señalaba que la aplicación de dicha deducción -junto con otros incentivos fiscales que preveía la propia Ley 44/1978- precisaba que “...el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición deba exceder del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo, por lo menos en la cuantía de la inversión realizada. A estos efectos, no se computarán las plusvalías o minoraciones del valor experimentadas durante el período de la imposición por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.”

Por consiguiente, se observa que la Ley de 1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía una deducción de la cuota por inversión en la vivienda habitual. Desde dicho momento hasta la actualidad la regulación de dicho Impuesto, lógicamente, ha cambiado y, por centrarnos en el tema que nos ocupa, no han faltado opiniones que o bien defendían la existencia de la deducción por inversión en la vivienda habitual del obligado tributario o bien se manifestaban claramente en contra de su existencia.

Pues bien, en el presente trabajo se va a analizar la deducción por inversión en vivienda habitual, en territorio de régimen común y en territorio foral, en concreto la regulación existente actualmente en Álava. A la vez se realizarán diferentes comentarios sobre esta cuestión.

..//..



Esther García López

CONTENIDO

Paso completamente de la tasa Tobin». Así de contundente responde Álvaro León, un pequeño inversor, de 42 años, cuando se le pregunta por la entrada en vigor del nuevo impuesto sobre las transacciones financieras, más conocido como tasa Tobin.

No pienso pagar más por invertir en compañías españolas. Esto es absurdo, indignante, parece como si los inversores no fuéramos personas normales que pagamos nuestros impuestos y por eso nos ponen un extra, añade.

La estrategia de este inversor madrileño ha sido comprar a principios de enero dos valores del sector turístico del IBEX 35, «aprovechando sus bajos precios» y con vistas al muy largo plazo, y olvidarse de la bolsa española hasta que no desaparezca este nuevo impuesto. «Con estas compras ya tengo cubiertas mis expectativas en el mercado español. No necesito nada más. El resto son acciones internacionales. Tengo en cartera a Amazon y Tesla y estoy encantado de la vida. De verdad el Gobierno se cree que la única opción que existe para invertir es el IBEX? El mundo está lleno de buenos valores que por desgracia escasean en nuestro mercado. Si hay mejores oportunidades fuera de España y se paga menos por ellas, lo siento pero no vuelvo a invertir aquí.

Álvaro León refleja así el sentimiento de un buen número de pequeños inversores que se están planteando alejarse indefinidamente de la bolsa española espantados por la tasa Tobin. La entrada en vigor el 16 de enero de este controvertido impuesto, muy defendido por Pedro Sánchez y su socio de gobierno Unidas Podemos, ha logrado concitar las críticas de todos los actores del mercado: banca, empresas cotizadas, intermediarios financieros e inversores consideran que es un impuesto nocivo e injusto» que puede desincentivar la inversión en la bolsa española, perjudicar la liquidez y la competitividad de las cotizadas a las que se aplica el tributo y penalizar al inversor.

Y es que la tasa Tobin gravará con un 0,2 por ciento las operaciones de compraventa de acciones de empresas españolas que posean una capitalización bursátil superior a los 1.000 millones de euros. Es decir, 56 compañías, todas las cotizadas del IBEX 35, a excepción de Arcelormittal, por ser de nacionalidad extranjera, más 22 del Mercado Continuo. Entre ellas no se encuentra Airbus, ya que, a pesar de cumplir los requisitos de capitalización, es de titularidad francesa (ver tabla).

La liquidación del impuesto comenzará el próximo 22 de febrero, según especifica el calendario del contribuyente de 2021 publicado por la Agencia Tributaria.

A pagar

En teoría, y según recoge la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras, el sujeto pasivo del impuesto -quien lo debe asumir son los intermediarios financieros que tramitan la compraventa de acciones, entre los que se encuentran bancos, gestoras y brokers. Pero la realidad es que la acabarán pagando los inversores, a pesar de que la ministra de Hacienda y portavoz del Gobierno, María Jesús Montero, no se ha cansado de repetir que .. esta fiscalidad no va a afectar a los inversores», sino "a" intermediario financiero que transmita o ejecute la orden de adquisición".

Muchos brokers han hecho caso omiso de las declaraciones de la ministra y ya se han puesto manos a la obra informando a sus clientes de que les repercutirán la cuantía del impuesto.

Un ejemplo es Renta 4, que ha enviado un correo a sus clientes en el que les informa de que para cada operación de compra que realicen de un valor sujeto al nuevo impuesto, les cargarán de manera adicional a la comisión y a los gastos por la operación, un 0,20 por ciento sobre el importe de esta.

También desde Bankia han reconocido en declaraciones a INVERSIÓN que el impacto que la nueva tasa tendrá en el banco «debería ser mínimo», ya que «Se va a repercutir al inversor».

Lo mismo van a hacer en Bankinter, como ya adelantó a finales de octubre su directora de banca privada, Marta Cente" no, al señalar que, llegado el momento, si la tasa «Se puede trasladar al cliente la trasladaremos" y así lo harán.

Otras entidades con las que nos hemos puesto en contacto, y que han preferido mantener el anonimato, han reconocido que también cargarán sobre sus clientes el nuevo tributo, informándoles previamente. Elisa Ricón, directora general de Inverco, tiene claro que, finalmente, «será el pequeño inversor el que acabará soportándolo".

..//..



Juan Antonio Navarro Garmendia
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. NÚMERO.
3. IDENTIFICACIÓN.
4. EXIGENCIAS FORMALES DE LAS APORTACIONES.
5. APORTACIÓN DE BIENES GANANCIALES.
6. APORTACIÓN DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS.
7. DISPOSICIÓN.
8. NECESIDADES VITALES.
9. DECLARACIÓN INFORMATIVA.
10. SUPERVISIÓN DEL MINISTERIO FISCAL.
11. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL UNIVERSAL.
12. CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El patrimonio protegido de las personas con discapacidad tiene una escasa aplicación a pesar del elevado número de beneficiarios potenciales. El presente estudio muestra una serie de cuestiones tributarias conflictivas y algunas reflexiones sobre las mismas. Estas cuestiones son la identificación fiscal del patrimonio protegido, las exigencias formales de las aportaciones, los efectos tributarios de aportaciones de bienes gananciales, la viabilidad de la aportación de anualidades por alimentos, el concepto de disposición, el ámbito de las necesidades vitales, la declaración informativa, la supervisión del Ministerio Fiscal y los efectos de la responsabilidad patrimonial universal.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, en adelante LPP, introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la figura del patrimonio protegido.

La práctica durante estos años ha evidenciado que el patrimonio protegido tiene una escasa aplicación a pesar del elevado número de beneficiarios potenciales, los cuales aumentan de forma constante.

El legislador, consciente de esta problemática, introdujo un mandato de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales, con el fin de favorecer su constitución y mantenimiento, a través de la disposición final de la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad. Esta reforma no ha tenido lugar hasta el momento.

El presente estudio pretende mostrar una serie de cuestiones conflictivas y algunas reflexiones sobre las mismas. Algunas de estas cuestiones tratan aspectos formales, tales como la identificación fiscal del patrimonio protegido, las exigencias formales de las aportaciones y la declaración informativa. Otras versan sobre el régimen jurídico sustantivo, como los efectos tributarios de aportaciones de bienes gananciales, la viabilidad de la aportación de anualidades por alimentos, el concepto de disposición y el ámbito de las necesidades vitales. También se analiza la supervisión del Ministerio Fiscal y los efectos de la responsabilidad patrimonial universal.

..//..

María Esther Sánchez López
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Castilla-La Mancha/CIEF

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LOS PRINCIPIOS DE BUENA REGULACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA A LA SEGURIDAD JURÍDICA.
3. LA PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL SENO DE LA RELACIÓN COOPERATIVA.
4. CONCLUSIONES.

RESUMEN

La degradación normativa del sistema normativo español y del tributario, en particular, reclaman la aplicación urgente de medidas de mejora de la calidad legislativa, con la finalidad esencial de garantizar la seguridad y la certeza jurídica, como proyección del valor de la justicia. Objetivo que se viene persiguiendo, esencialmente, desde la reforma de las Leyes 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 40/2015, de Contratos del Sector Público, cuya aplicación en el ámbito tributario no solamente reclama una mayor seguridad jurídica, sino un renovado entendimiento de este principio a la luz de las nuevas relaciones que van surgiendo en dicho ordenamiento, como ocurre con el compliance tributario. Principio cuya implementación implica un importante cambio de mentalidad desde el entendimiento de la "buena regulación" como un bien público en sí mismo y garantía, por tanto, de la posición jurídica de los ciudadanos afectados por las normas.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Siendo la calidad del ordenamiento, un elemento fundamental del Estado de Derecho, es unánime la opinión doctrinal acerca de la baja calidad de las normas jurídicas y, en particular de las tributarias, así como la necesidad de mejorarlas. Situación que afecta sobre todo al principio de seguridad jurídica, al que dedicaremos especialmente nuestra atención en el presente estudio, provocando, asimismo, dificultades en la implementación de las normas, control de su aplicación, incumplimientos, así como los costes asociados a los mismos, y aumento de la litigiosidad; a lo que cabe añadir "las repercusiones económicas y sociales de normas que no fueron diseñadas y evaluadas correctamente y cuya aplicación conlleva, entre otras cosas, restricciones en los derechos de los ciudadanos".

Ámbito, pues, en que se hace preciso aludir a la necesidad de una adecuada técnica normativa, cuyo objeto material radica en la previsión "de las mejores reglas posibles para la mejor elaboración de las normas jurídicas de acuerdo con los postulados del Estado social y democrático de Derecho que define nuestra Constitución". Técnica normativa que, en palabras de Rodríguez-Arana, se nos presenta como una "ciencia formal", consistente en el "arte de confeccionar las normas de manera que siempre sean proyección de la justicia", y cuyos perfiles materiales aparecen constituidos por la seguridad y la certeza jurídica, en cuanto parámetros básicos del Estado de Derecho; es más, el grado y la intensidad del Estado de Derecho tiene mucho que ver con "el grado y la intensidad con que la seguridad jurídica y la certeza resplandezcan en el panorama normativo".

Pues bien, tanto en el seno de la OCDE como de la Unión Europea se ha venido prestando atención durante los últimos años a los principios de buena regulación, y en particular al de seguridad jurídica, tanto desde la perspectiva de las revisiones ex ante como ex post de la regulación normativa. Asimismo, y en el marco del ordenamiento español, se ha abordado dicho objetivo, fundamentalmente, a través de la aprobación de las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC), y 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP), calificadas como "hito decisivo en la evolución de la mejora regulatoria en España", habiendo modificado esta última Norma el Título V de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, que trata de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria de dicho órgano, en línea con lo previsto en la citada LPAC, así como a partir del Real Decreto 1081/2017, de 3 de enero de 2018, por el que se establece el Régimen de Funcionamiento de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa en el Ministerio de la Presidencia.

..//..



Rafael Calvo Salinero (reseña de Francisco José Nocete Correa)
Garrigues Abogados y Asesores tributarios

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA OBRA
3. VALORACIÓN

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En los días en que el Gobierno español presenta ante las Cortes su proyecto para un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y la comunidad internacional (el G20 y el llamado marco inclusivo de la OCDE) reafirman su intención de alcanzar en diciembre de 2020 un acuerdo global sobre el Pilar 1 (o primer pilar, como se denomina en esta obra) para definir un nuevo nexo de gravamen de la economía digitalizada, esta monografía es, obviamente, oportuna.

Sin embargo, y como intentaremos explicar en las breves páginas que siguen, la virtud y la utilidad de esta obra es, precisamente, alejarse de la volatilidad de la discusión que nos ocupa y centrarse en los aspectos esenciales y de principios que rodean a esta nueva fiscalidad: ¿nos encontramos ante modelos de negocio verdaderamente singulares y que, como tales, merecen la creación de nuevas figuras tributarias? O, por el contrario, ¿estamos alterando las reglas de tributación directa de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en atención a los medios a través de los que se realizan y de los mercados en los que se distribuyen? Este último escenario, que es el más razonable, presenta algunos riesgos de falta de neutralidad y, quizá, de discriminación entre fórmulas empresariales y merece, esa es la tesis de esta obra, unos fundamentos técnicos sólidos.

De hecho, el debate sobre la adecuada localización de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios “digitales” ya ha sido afrontado en el ámbito de la tributación indirecta y del IVA, y diríamos que con mayor naturalidad y sin las implicaciones políticas, mediáticas y evidentemente recaudatorias (al menos, en un principio) que rodean al debate de la imposición directa de la economía digital (o de la economía digitalizada). Dicha atención política y mediática es, posiblemente, reveladora de la falta de neutralidad técnica del debate y, como acertadamente disecciona esta obra, de los problemas jurídicos que plantea. Revisémoslos.

2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA OBRA

Como ya hemos anticipado, esta obra no pretende (o, al menos, no únicamente) dar cuenta del estado de la cuestión, sino trasladar una tesis: si la comunidad internacional pretende de manera consensuada alterar las reglas del juego para reforzar la tributación es necesario plasmar dicho consenso en los instrumentos jurídicos vinculantes que rigen esta materia en el ámbito internacional. De lo contrario, los problemas jurídicos y empresariales que presentan las opciones unilaterales (o el soft law “global” unilateralmente interpretado) amenazan con obstaculizar seriamente los objetivos perseguidos.

El libro se inicia con un prólogo de Néstor Carmona, que ya adelanta el contexto, el contenido y el propósito crítico de la obra. A partir de ahí, y para desarrollar la tesis enunciada en el párrafo anterior, el texto sigue una estructura clásica.

En primer lugar, y partiendo del origen del problema, el Capítulo I sienta las bases, históricas y conceptuales, del debate, describiendo la evolución de éste desde las discusiones surgidas para encajar (todavía en las categorías tradicionales) la irrupción del entonces llamado “comercio electrónico” hasta la actual pretensión de regular los efectos de la digitalización de la economía.

Este primer capítulo arranca a mediados de los años 90 del siglo pasado con la propuesta para establecer un bit tax (impuesto indirecto sobre la transmisión de datos digitales que, curiosamente, presentaba los problemas de capacidad económica que 25 años después nos siguen inquietando) y con los principios por los que –entonces– abogaba la OCDE a la hora de trasladar al ámbito del comercio electrónico los principios de la fiscalidad internacional: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, equidad y flexibilidad. Vistos desde la distancia, parece que el de flexibilidad (definido como adecuación a las novedades tecnológicas y comerciales del entorno) va ganando la partida al resto.

Y es en este punto, al identificar la relevancia tributaria de los elementos que definen el comercio electrónico a la hora sujetar a gravamen las transacciones digitales, cuando el autor se enfrenta a uno de los problemas que le (y nos) acompañarán en el resto de la obra: el establecimiento de medidas específicas que establezcan una diferente tributación para actividades sustancialmente idénticas en función de la forma o de los medios a través de los que se realizan puede atentar contra el principio de neutralidad que debe regir la actividad impositiva. Cuestión distinta es que la proliferación de transacciones digitales haya puesto de manifiesto la falta de coordinación o adecuación general del sistema impositivo internacional (dando lugar a lo que el autor denomina como “conflictos negativos de imposición”), pero ello no es consecuencia de la digitalización, sino de la reciente internacionalización de una economía no armonizada fiscalmente.

..//..



Domingo Carbajo Vasco (Reseña de Estefanía López Llopis)
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

4. INTRODUCCIÓN
5. CONTENIDO DE LA OBRA

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) es claramente disfuncional, no sólo porque no proporciona una recaudación suficiente, sino porque muchas de sus regulaciones resultan obsoletas o conducen a resultados absurdos.

Uno de ellos (en una nación que, si algo necesita, es la reducción del minifundismo empresarial) es el hecho de que los denominados "régimenes especiales" son, en el fondo, los generales; en este sentido, cabe mencionar que, sobre el cuerpo de sujetos declarantes, los contribuyentes, del IS, 1.450.000, aproximadamente, cerca de 1.400.000 gozan del régimen fiscal "especial" de incentivos fiscales de reducida dimensión; otro, contradictorio con el anterior, es que un régimen fiscal especial distinto: el de los grupos de sociedades o régimen de consolidación fiscal es, sin embargo, el que mayor recaudación genera.

Por ello, y con independencia de la necesidad de una profunda reforma del IS, de verdadero carácter transformador, frente a los retoques (muchos de ellos con enormes debilidades técnicas y alto coste recaudatorio) incorporados en la pretendida última reforma fiscal del gravamen (sic), la de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS); tiene un enorme interés para el estudioso y profesional del Derecho Tributario español el conocimiento exhaustivo de los regímenes especiales del IS.

Pues bien, el objetivo de esta obra consiste, precisamente, en el análisis del régimen especial de consolidación fiscal en el IS (como, ahora, se le denomina, legalmente hablando).

Este estudio, sin embargo, es limitado, ya que la autora efectúa una descripción del mismo de carácter jurídico, sin atender a planteamientos de Política Fiscal ni a cuestiones económicas, lo cual, a veces, le dificulta entender las razones del legislador para estructurar el régimen fiscal especial de una determinada forma.

En otro orden de cosas, incluso desde el lado jurídico-normativo, la obra es parcial, ya que no expone con detalle las particularidades de este régimen en cuestiones de importancia significativa, tal y como sucede con los aspectos vinculados a la aplicación de los tributos y, específicamente, la inspección de los grupos de sociedades.

Asimismo, de manera más sorprendente todavía, nada dice sobre cuestiones formales de gran incidencia en la configuración del régimen especial, verbigracia, su particular modelo de autoliquidación, modelo 220 (muy reformado desde la entrada en vigor de la precitada LIS y, a nuestro entender, mal adaptado) o el significado de la declaración del grupo y de la asignación de un número de control al mismo.

De todas formas, repetimos, sean bienvenidos los trabajos que, dejan de lado el pretendido régimen "general" del IS y nos proporcionan un comentario exhaustivo, aunque limitado, de uno de los regímenes "especiales" más importantes de nuestro IS: el régimen especial de consolidación fiscal.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

Tras la típica introducción donde, acertadamente, se indica la relevancia del fenómeno de los grupos de empresa en las sociedades contemporáneas, la autora destina el Capítulo 1, páginas 17 y siguientes, de su informe a establecer los fundamentos del régimen especial de consolidación fiscal en el IS.

Tras mencionar sus orígenes contables, la consolidación financiera, la autora expone las diferentes causas que, según la doctrina, han justificado la consolidación fiscal, desde la propia identificación entre la consolidación contable y sus normas y la consolidación fiscal (que no se da en nuestro Derecho Fiscal, al contrario que en el régimen general, auténtico usuario de la contabilidad y donde la clave de bóveda de todo el tributo es el artículo 10.3 de la LIS), siguiendo con la búsqueda del principio de "imagen fiel" (también de base contable) y terminando con el de "unidad económica".

La autora sigue la corriente doctrinal mayoritaria que sustenta la especialidad del régimen en esa "unidad económica" (trasunto también de que esta visión unitaria de las decisiones en el seno de un grupo de empresas constituye también el fundamento de la consolidación de sus estados contables), la cual conlleva una capacidad económica diferenciada en el grupo respecto de las que manifiestan las entidades integrantes y, en consecuencia, justifica su tributación consolidada, artículo 31.1 de la Constitución Española.

..//..



Montserrat Carol Hernández (reseña de Rafael Ortiz Calzadilla)

CONTENIDO

En esta monografía, el Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad Complutense de Madrid (UCM) y Vocal de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Rafael Ortiz Calzadilla, realiza un análisis explicativo de los motivos por los que los ciudadanos muestran una actitud negativa ante la fiscalidad, pese a ser esta la base fundamental de sustento del estado del bienestar.

Para ello, inicialmente descompone esta aversión en dos elementos: los crecientes casos de corrupción –los cuales considera suficientemente abordados por la prensa– y las incoherencias latentes en nuestro sistema fiscal, girando toda la obra en el estudio de esta última a través del examen de distintas “paradojas fiscales” presentes en los diversos impuestos que conforman el sistema fiscal español.

Para cumplir con sus objetivos Ortiz parte de un capítulo introductorio, ya que el libro que nos ocupa no va dirigido a expertos fiscalistas sino a ciudadanos de a pie con el objetivo de que entiendan el sistema impositivo español y, sobre todo, para que fomenten su actitud crítica ante el mismo. Este capítulo se inicia con la distinción entre tributo e impuesto, siendo este último una modalidad del primero que aparece con la manifestación de capacidad económica, explicando con ello “por qué hay que pagar tributos”.

Posteriormente, examina cómo debe realizarse el cálculo de dicha capacidad y perfila lo que será uno de los núcleos de la monografía, la capacidad económica ficticia. También abordará otros conceptos claves y controvertidos como la determinación de la residencia fiscal en España y los efectos de la misma o la credibilidad de los ciudadanos ante las incoherencias –denominadas paradojas en esta obra– del sistema.

Tras realizar una contextualización del ámbito de estudio en el que se va a mover, el autor pasa a lo que compone el cuerpo principal de la obra. La sistemática que emplea es dedicar un capítulo distinto a las paradojas presentes en cada tipo impositivo, analizando un total de 7 impuestos –IRPF, IP, IRNR, IS, ISD, ITP y AJD e IVA–.

Junto a lo anterior, al ser España un país territorialmente definido por la jurisprudencia constitucional como Estado autonómico y, siendo esta distinción muy relevante en el campo de la fiscalidad ya que los entes territoriales –tanto comunidades autónomas como los entes locales– poseen impuestos propios o en su caso potestades sobre los estatales según cada caso y las cesiones realizadas, Ortiz dedica un capítulo también a las paradojas presentes en las comunidades autónomas y los impuestos municipales.

Dado el elevado número de paradojas explicadas a lo largo de la monografía en cuestión, este análisis consistirá en analizar las más importantes y curiosas, para concluir con algunas reflexiones extraídas de la lectura completa de la obra.

Iniciándonos ya en el estudio de las paradojas presentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) hay que recalcar que es el impuesto más importante desde el punto de vista recaudatorio de todos los que integran el sistema impositivo español si se excluyen las cotizaciones a la Seguridad Social. Además, la recaudación por el mismo se encuentra en continuo crecimiento, así su recaudación por el Estado en 2012 según los datos facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) ascendió a 70.619 millones de euros, frente a 2018 año en que los ingresos tributarios por el IRPF se elevaron hasta los 82.859 millones de euros, un 7,6% más que en 2017.

Se inicia el capítulo dedicado a este impuesto tratando la obligación que tenían los cónyuges de tributar de forma conjunta, por la Ley de Reforma del IRPF 1978 y, la anécdota de cómo algunos diputados consideraban esto “un incentivo fiscal al amancebamiento”, ya que al ser el IRPF un impuesto progresivo con la acumulación de rentas se produce una mayor tributación. Posteriormente la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad y nulidad del precepto, produciendo un cambio trascendental, ya que la unidad contribuyente deja de ser la unidad familiar y pasa a ser el individuo, desapareciendo así la obligatoriedad de la acumulación de rentas. Además, las economías de escala que se producen en un matrimonio dejan de considerarse como tales, tal y como observan Gómez de la Torre y López (2013).

Destaca este hecho, no por la discriminación que suponía en su momento sino por como el autor recalca la falta de atención de los políticos al problema de la incoherencia de nuestro sistema fiscal, teniendo que ser el Tribunal Constitucional el que resuelva problemas vía recurso de amparo que a priori no deberían incluirse en sus tareas y, produciéndose por ende un retraso en el despacho de otros asuntos en el orden jurisdiccional constitucional.

Este capítulo refleja no solo las numerosas incongruencias del sistema sino, además, la nefasta incidencia que tienen en otros ámbitos, así llama la atención cómo las rentas inmobiliarias imputadas por las segundas y posteriores viviendas, no solo hacen que el contribuyente en nuestro país se vea desincentivado ya que están sometidas en muchos casos a una triple imposición –IRPF, IBI e Impuesto sobre el Patrimonio– sino que a la vez repele a inversionistas extranjeros ya que esta situación no encuentra paralelismo en el derecho comparado. Y se abre a la vez otra vía para el “fraude” ya que si esas viviendas son de titularidad societaria no estarán sujetas a impuesto por el Impuesto de Sociedades.

Destaca también que los gastos deducibles por razón de turismos dedicados a uso profesional y privativo en el caso de los autónomos solo sean deducibles si se trata de vehículos dedicados a la enseñanza o de agentes comerciales. Pero choca aún más que el IVA sí permita deducirlos al resto de contribuyentes y no exista una armonización entre dos impuestos tan importantes.

..//..

A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual

A18



Crónica tributaria, N° 175, 2020

Yohan Andrés Campos Martínez
Doctor en Derecho
Profesor Asociado Derecho Financiero y Tributario
Universidad Castilla-La Mancha

SUMARIO

1. CONSIDERACIONES INICIALES: LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL.
2. LA PROPUESTA DE TRANSFORMACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO A UN IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS.
3. ALGO CAMBIA Y TODO SIGUE IGUAL: EL DEBATE DE NUNCA ACABAR.
4. CONCLUSIÓN: ¿ES VIABLE UN IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS CON UN OBJETIVO PRINCIPALMENTE RECAUDATORIO?

BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

La necesidad de recursos públicos en épocas de profundas crisis económicas y aumento del déficit público lleva a que los gobiernos se replanteen las principales figuras impositivas del sistema tributario con el objetivo de obtener el recaudo suficiente para garantizar el funcionamiento del estado de bienestar. La propuesta de crear un nuevo impuesto sobre las grandes fortunas y derogar el maltrecho impuesto sobre el patrimonio, en la búsqueda de la reconstrucción económica "post-COVID", es una medida que reaviva un debate que nunca parece haberse cerrado, las necesidades, usos, problemáticas y consecuencias que trae un impuesto sobre el capital. Este documento trata de resumir esa problemática y de buscar soluciones para una herramienta que consideramos adecuada para alcanzar los objetivos de justicia tributaria y redistribución de la riqueza, siempre y cuando, la misma sea estructurada con fundamento en medidas que ayuden a solucionar las deficiencias mostradas por el actual impuesto sobre el patrimonio.

CONTENIDO

1. CONSIDERACIONES INICIALES: LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

1.1. Generalidades

Nuestros sistemas tributarios pivotan sobre tres grandes fuentes, la renta, la riqueza y el consumo, mediante los cuales se pretende desarrollar un marco fiscal sustentado en el principio de justicia tributaria y acorde con el principio de capacidad económica como su herramienta predilecta. A pesar de que los gravámenes patrimoniales constituyen una de las formas más antiguas de tributación, los ingresos fiscales en la actualidad proceden en su mayor parte de la imposición sobre la renta personal y societaria, al igual que de las exacciones sobre el gasto en consumo, mientras que los ingresos derivados de la posesión y transmisión de los bienes, han devenido residuales. Así, a pesar de su bajo nivel de recaudo, los tributos patrimoniales perviven dentro de nuestro sistema, no sin estar libres de un importante debate sobre su existencia, diseño y aplicación.

Para entender el alcance de este debate, lo primero que tenemos que hacer es delimitar el hecho imponible genérico de la imposición patrimonial. En este sentido, el concepto fundamental que rige esta modalidad de imposición no es sino otro que el patrimonio o riqueza, elemento conformado por un conjunto de bienes y derechos, susceptibles de valoración monetaria, que son propiedad de una persona física o jurídica en un período de tiempo determinado. Así, lo que le interesa a este tipo de tributo, no son los rendimientos o plusvalías que se generan de forma periódica o esporádica por dichos bienes su tenencia o transmisión.

Sin lugar a dudas la complejidad existente a la hora de estudiar la imposición patrimonial se deriva de la diversidad de formas impositivas a través de las cuales se pretende gravar y en esencia, el arquetipo más común de los impuestos sobre la riqueza se divide entre los que recaen sobre su posesión y aquellos que afectan su transmisión.

Así, siguiendo la división que hacen Rubio y Álvarez, encontramos aquellos que buscan gravar la tenencia de la riqueza, los cuales engloban tributos que pueden ser de aplicación general, tal y como son los impuestos sobre la riqueza neta individual (NetWealth Taxes/Impuesto sobre el Patrimonio Neto), o se aplican de una manera menos amplia sobre aquellos que ostentan la propiedad de algún bien o elemento patrimonial en particular (Property Taxes/Impuesto sobre Bienes Inmuebles/Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica), o incluso, pueden llegar a gravar la tenencia de manera periódica o esporádica cuando se adopta para corregir los problemas de deuda creados por circunstancias especiales o extraordinarias (Capital Levy/Levas de Capital). Mientras que, aquellos que buscan gravar la transmisión del patrimonio comprenden exacciones que son delimitadas por la finalidad económica de la operación.

..//..



Amparo Navarro-Faure
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA. DIFERENCIAS CON FIGURAS AFINES.
3. RÉGIMEN TRIBUTARIO VIGENTE DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA.
4. CONCLUSIONES: LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA DESPUÉS DE LA CRISIS DE COVID-19.

BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

La pandemia sufrida por COVID-19 ha puesto de manifiesto la importancia de la investigación en la lucha contra la enfermedad y la labor que, en este sentido, llevan a cabo las empresas dedicadas a la investigación. Las Empresas de Base Tecnológica son aquellas que desarrollan los resultados de la investigación, por lo que es importante conocer tanto su régimen fiscal, como las medidas tributarias que se pueden adoptar para fomentar el desarrollo de la investigación biomédica.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace años, la necesidad por parte de los Estados modernos de fomentar la investigación e innovación de sus empresas ha sido una cuestión no discutida de forma programática, aunque haya carecido en muchos casos de la financiación necesaria. En el caso del Derecho Financiero, la investigación puede ser objeto de diversos análisis.

En primer lugar, como una necesidad pública recogida en nuestra Constitución. En efecto, el art. 44.2 de la Constitución Española (CE), establece como necesidad pública, y por lo tanto como gasto justo, la promoción de la investigación científica y técnica en beneficio del interés general. La CE además, obliga a que ese gasto sea eficiente (realmente satisfaga esa necesidad) y sea económico (se utilicen los menores costes posibles para satisfacerlo). Se puede considerar que hoy en día la investigación es una de las necesidades que debe satisfacer el sector público, y no sólo a través de la formación de investigadores y de la asignación de recursos a centros públicos de investigación, sino fomentando la investigación realizada desde el sector privado. En este sentido, el ordenamiento jurídico-tributario puede ser un instrumento al servicio de esta necesidad pública. La investigación puede ser financiada con fondos del sector público (Estado y Entidades públicas) y con fondos del sector privado (particulares y empresas).

En el primer caso, el Estado puede optar por realizar un gasto directo a través de transmisión de fondos para financiar esa investigación, previa autorización en los respectivos Presupuestos Generales del Estado, y tras la convocatoria de la correspondiente subvención. Las subvenciones públicas se rigen por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y a ella se adaptan las diferentes convocatorias públicas de ayudas, becas y financiación de proyectos de investigación que el Ministerio competente, en cumplimiento del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica vigente, convoca anualmente. El estudio de los gastos elegibles en estas subvenciones y su justificación, es también un tema digno de atención por parte del Derecho Financiero. Pero también es posible que el Estado financie la investigación indirectamente, al otorgar beneficios o incentivos fiscales a las empresas para que inviertan en actividades de I+D+i. De este modo, el Estado no realiza directamente el gasto, pero deja de ingresar aquello que le correspondería por los tributos que tienen que pagar estos particulares o empresas, realizando por tanto un gasto indirectamente. Los beneficios fiscales a la investigación encajan también en el concepto de gastos fiscales y por lo tanto su estudio se integra asimismo en el objeto de estudio de nuestra disciplina. Además de su concepción como gasto público, la investigación y su desarrollo empresarial a través de la actividad denominada transferencia de conocimiento, puede ser fuente de ingresos públicos.

Por un lado, a través de la tributación de los derechos de propiedad industrial a los que pueden dar lugar los resultados de la investigación. En efecto, los derechos de propiedad industrial e intelectual son derechos de contenido económico susceptibles de generar renta a través de los contratos de licencia o cesión, y están sometidos a tributación en los diferentes impuestos de nuestro sistema tributario. Además, en el caso de que estos derechos pertenezcan a una Universidad o Centro Público de Investigación, se generan para el ente público ingresos patrimoniales. El estudio de este último tipo de ingresos ha estado muy descuidado en nuestra doctrina, centrada básicamente, por razones cuantitativas y cualitativas, en los ingresos tributarios, y en los últimos años, en los de la deuda pública.

..//..



Benjamín Sevilla Bernabéu
Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
 2. FORMA Y SUSTANCIA.
 3. CONSIDERACIONES FINALES.
- BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

El presente trabajo se centra en el dilema existente en la esfera normativa y aplicativa de las normas tributarias internas entre la forma y la sustancia, analizando las doctrinas existentes. Dichas doctrinas aparecen en distintos sistemas jurídicos e intentan ofrecer una solución para discernir aquellos supuestos en los que la calificación (forma) del negocio u operación no coincide con la esencia o la finalidad perseguida con el mismo (sustancia). Todo ello se agudiza aún más en un contexto globalizado como el actual, en el que se trae a colación la aplicación simultánea de ordenamientos tributarios de varios Estados.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En el 73º Congreso de la International Fiscal Association (IFA, en adelante) celebrado en septiembre de 2019 en la ciudad de Londres, uno de los temas tratados en el congreso, concretamente el del seminario B (1), fue el de la forma y la sustancia en el derecho tributario. No se trata de una cuestión novedosa, pues ya había sido tratada con anterioridad en el 56º Congreso de la IFA que tuvo lugar en Oslo en el año 2002 (2). Se trata de un tema que, a pesar del transcurso de los años, sigue teniendo una enorme trascendencia práctica.

La conferencia se dividió en cuatro ponencias en las que se expusieron diversos pronunciamientos judiciales de los tribunales de varios Estados. El objetivo era esclarecer los problemas que surgen cuando en una operación, la calificación otorgada por las partes (forma) y la finalidad perseguida con ella (sustancia) no coinciden, entre otros: intereses vs. dividendos, ganancia de capital vs. dividendos, etc.

En las siguientes páginas, analizaremos el contenido y las cuestiones debatidas de dicho seminario apoyándonos en la doctrina genérica de la sustancia económica, cuya finalidad es averiguar la realidad económica de determinadas operaciones desde el ámbito tributario, abarcando aquellas doctrinas que se relacionan con ésta última: business purpose test, sham transaction doctrine, substance over form. En Estados Unidos, las doctrinas expuestas constituyen una derivación del principio sustancia vs. forma, con la finalidad de combatir la elusión fiscal (tax avoidance) (3). Tras ello, se discutirán y resaltarán los comentarios de algunos de los pronunciamientos judiciales que fueron tratados en el 73º Congreso de la IFA.

2. FORMA Y SUSTANCIA

2.1. Business purpose test

2.1.1. Definición y desarrollo

El business purpose test o test de propósito comercial, asume una interpretación finalista de las normas tributarias, cuya finalidad es valorar las circunstancias concurrentes en cada caso en concreto, negando la protección jurídica que pudiesen tener determinadas operaciones y negocios que no atendiesen a un propósito o finalidad comercial auténtica, sino única o principalmente a obtener una ventaja tributaria.

Ni qué decir tiene que el desarrollo de la doctrina del business purpose se enmarca en el seno de operaciones complejas. La jurisprudencia alemana ha establecido una especie de vara de medir para analizar aquellas operaciones complejas y poder determinar posteriormente la estructura del fraude (4). Ésta estaría compuesta por las siguientes fases: i) Comprobar la existencia de una finalidad u objeto claro y de carácter previo, que informa todo el proceso y que será cualquier resultado económico perseguido con la operación.

ii) Una serie de pasos intermedios vinculados entre sí.

a) Materialmente: una vez adoptados los primeros actos, se pueden entrever el resto de actos del negocio complejo.

b) Temporalmente: será proporcional a la complejidad y cuantía de operaciones, cuantas más y más complejas sean, requerirá un periodo temporal mayor.

..//..



Laura Martín Santana
Doctora en Derecho
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO Y REGULACIÓN DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES
3. FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES
4. VALORACIÓN Y CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Este trabajo analiza de forma crítica la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España, examinando las figuras tributarias que gravan esta realidad y proponiendo medidas que respondan de manera más eficiente a la finalidad de protección del medio ambiente. La necesidad de este análisis se justifica en la falta de políticas coherentes en este ámbito y la existencia de gran número de gravámenes, sin coherencia ni consistencia, que pueden vulnerar los principios constitucionales y poner en peligro los compromisos adquiridos en materia medioambiental y energética.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizaremos el concepto de autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables y las figuras tributarias que lo gravan, desde la perspectiva del cumplimiento de los principios constitucionales y sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de cada tributo, sino señalando las notas más características de los mismo en relación con el objeto de nuestro estudio.

Para empezar, es preciso señalar que la imposición energética-medioambiental juega un importante papel recaudatorio desde finales del siglo XX en muchos países desarrollados, fundamentalmente por la limitada reacción, al menos a corto plazo, de los consumidores antes cambios en los precios de los productos energéticos, debido a que son productos muy inelásticos. Esto implica menores distorsiones en el comportamiento de los agentes y más capacidad recaudatoria, lo que no beneficia la finalidad de la imposición medioambiental.

Por tanto, cabe señalar, desde el punto de vista práctico, la capacidad de recaudación y la fácil gestión de estos tributos, aunque la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, defendida en estos tributos, se tendría que demostrar tanto más eficaz cuanto menores sean los ingresos percibidos por la exigencia de esos gravámenes, al estar desincentivando conductas o actividades perjudiciales para el medio ambiente. Dicho esto, no siempre tiene que ser así y, en todo caso, un tributo extrafiscal no pretende realizar de manera absoluta el fin de política económica o social, sino acercarse a una solución óptima, de ahí que haya que rechazar la idea que defiende algunos autores, al entender que el éxito de esta clase de impuestos radica idealmente en la recaudación cero pues se persigue internalizar los costes reduciendo la contaminación del modo más eficiente posible y no prohibir de facto la actividad económica gravada. La incidencia en el medio ambiente es una consecuencia inevitable de la actividad económica y la finalidad del impuesto ecológico no es "estrangular" el crecimiento, sino hacer posible un desarrollo sostenible, limitando los efectos de la contaminación, y que cada agente económico pueda decidir si le resulta rentable o no seguir contaminando, reduciéndose en conjunto la contaminación a los niveles deseados. Si una actividad es gravemente dañosa para el medio ambiente, debe directamente prohibirse, entrando en juego medidas directas de carácter sancionador administrativo o incluso penal.

Los tributos se orientan a la reducción progresiva de la contaminación, y en la mayoría de los casos tendrían que tratarse de medias transitorias para conseguir este fin. Se busca el equilibrio entre la protección del entorno natural y el crecimiento económico, que no es otra cosa que el denominado "crecimiento sostenible". En todo caso, son medidas dinámicas que se pueden ir adaptando a las necesidades o nuevas circunstancias que se presente.

Cuando haya fines concurrentes en la configuración del tributo, se tiene que buscar el equilibrio entre los dos fines concurrentes y decidir cuál de los dos va a tener más peso en el tributo (política ambiental o recaudación).

El principio "quien contamina paga", recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), se aplica a la fiscalidad de la energía de fuentes renovables. La finalidad de este principio es que los operadores económicos internalicen, a través de los tributos, los costes sociales ambientales, externalidades, ignorados o infravalorados por el mercado, partiendo de que el medio ambiente es un bien público.

..//..



Edgar Iván Colina Ramírez
Universidad de Sevilla

SUMARIO

CONSIDERACIONES GENERALES

- I. LA CONSUMACIÓN EN EL DELITO TRIBUTARIO
 - A) Supuestos de consumación en los casos de liquidación ordinaria
 - B) Consumación en la autoliquidación
 - C) Modalidades de consumación
 - a) Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta
 - b) Obtención indebida de devoluciones
 - c) Disfrute indebido de beneficios fiscales
 - d) Elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener
 - e) Consumación vs. delincuencia organizada
- II. LA TENTATIVA EN EL DELITO TRIBUTARIO
 - A) La tentativa en la elusión del pago de tributos
 - B) La tentativa en la modalidad de obtención indebida de devoluciones y en el disfrute indebido de beneficios fiscales

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En el ámbito del delito tributario, uno de los temas más discutidos es tanto la consumación como la existencia o no de la tentativa, pues dada la complejidad que se presenta en su configuración del delito no se puede establecer un criterio unívoco al respecto. Por lo que si se quiere tener una noción más o menos completa del momento en que se consume el delito o se inician actos ejecutivos propios de la tentativa, debemos atender por un lado a la forma de liquidación del tributo y por otro a la forma de comisión, pues sólo así se podrá determinar la consumación o tentativa, pues no podemos perder de vista que el tipo de defraudación tributaria se compone precisamente de normas extrapenales que determinan de manera sustancial su propia configuración.

CONTENIDO

CONSIDERACIONES GENERALES

De manera general se entiende que un delito está consumado cuando se llevan a cabo todos los elementos del tipo positivo previsto en la Parte Especial, sin que sea necesario que exista terminación o agotamiento material de la lesión al bien jurídico protegido². Por tanto, si no se llega a ese estadio, es decir no se consume el delito, en principio estaríamos ante un delito tentado, pues resulta obvio que no se llevaron a cabo todos los elementos establecidos en el tipo sino sólo parte de ellos. Sin embargo, tal planteamiento resulta parcial pues con ello sólo se acredita una parte de la estructura de la tentativa, pues para que esta se acredite se requiere que el autor se halla representado ponerse de manera directa a realizar el tipo³.

No obstante que, lo manifestado anteriormente se puede aplicar de manera más o menos consensuada en la mayoría de los tipos penales, en el ámbito del delito fiscal, resulta complejo determinar cuándo y de qué manera se ha consumado el delito, así como en qué momento comienza la tentativa, por lo que, si queremos establecer de manera meridianamente clara el momento de su consumación y el inicio de la tentativa tenemos inevitablemente que distinguir cuáles son los actos preparatorios y los ejecutivos. Por lo que, debemos partir de dos premisas básicas, por un lado, establecer cuándo comienzan los actos ejecutivos y por otro la forma de realización del tipo delictivo del artículo 305 del Cp., pues dependiendo de su forma de realización y el tributo a pagar dependerá su consumación y por tanto el comienzo y fin de la tentativa.

..//..



Francisco Jesús Martínez Jiménez
Profesor de la Universidad de Jaén

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS.
- II. LA SINGULARIDAD EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA
- III. LAS MEDIDAS ANTI-ABUSO DE LA UE Y NACIONALES PARA LAS OPORTUNIDADES FISCALES.
- IV. LAS RAZONES PARA ACOGERSE A LA NORMATIVA ESPAÑOLA.
- V. CONCLUSIONES.

RESUMEN

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

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

II. LA SINGULARIDAD EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

Conceptualización de sociedad, empresa y empresario.

Antes de empezar con el análisis de la trasposición de la Directiva de fusiones, debemos de conceptualizar los términos de sociedad, empresa y empresario. Para VALENZUELA GARACH, una sociedad será un «elemento fundamental de la economía moderna, como instrumento necesario para realizar actividades mercantiles o industriales en masa o en serie».

..//..



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

SUMARIO

- XXI.- Ajuste o límite de la cuota íntegra
- XXII.- Impuestos satisfechos en el extranjero
- XXIII.- Responsabilidad patrimonial
- XXIV.- Autoliquidación del impuesto
- XXV.- Infracciones y sanciones
- XXVI.- Orden jurisdiccional
- XXVII.- Régimen de las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio o del ejercicio de un usufructo poderoso
- XXVIII.-Ejemplo global del impuesto sobre el patrimonio

CONTENIDO

XXI.- Ajuste o límite de la cuota íntegra

Con la finalidad, fundamental, de que los titulares de patrimonios poco productivos no tengan que disminuir su propio patrimonio para atender a la deuda resultante de este tributo, se establece un mecanismo de ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este ajuste se vincula directamente con el concepto de renta disponible del contribuyente de tal suerte que si la cuota que tiene que satisfacer por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas más la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio supera determinado nivel, hay que proceder a minorar la cuota de este último tributo.

El funcionamiento de este ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio es el siguiente:

Primer paso:

La cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio junto con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá exceder, para los contribuyentes sometidos al Impuesto por obligación personal, del 65% de la base imponible general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esto es:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio

+ cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

= no puede exceder del 65% de la base imponible total (esto es, de la base imponible general + base imponible del ahorro) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este ajuste afecta a los contribuyentes por obligación personal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, los conceptos que entran en este mecanismo de ajuste, y que por lo tanto hay que tener en cuenta, son los siguientes:

— Del Impuesto sobre el Patrimonio, la cuota íntegra.

— Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base imponible total y la cuota íntegra.

Ejemplo:

Una persona tiene, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una base imponible general 12.538 euros y una base del ahorro de 3.869 euros. La cuota íntegra asciende a 3.671,23 euros.

..//..

Miguel Angel Sánchez Huete
Universitat Autònoma de Barcelona

SUMARIO

- I. La planificación fiscal como problema y las cláusulas normativas
- II. El conflicto como infracción en el art. 206 bis
- III. Una infracción inexistente
- IV. Bibliografía

RESUMEN

Hablar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y de la posibilidad de que tal conducta integre un comportamiento infractor plantea un interrogante básico: ¿puede considerarse peligroso, aunque no se base en una ocultación de hechos?, en otros términos ¿el conocimiento facticio de la Administración descarta cualquiera sanción por el uso artificioso del ordenamiento tributario? La solución no es fácil pues, de un lado, el legislador, y de acuerdo con el principio de buena regulación, es responsable de la configuración clara y coherente del ordenamiento jurídico, no siendo el ordenamiento tributario acreedor de tales cualidades. De otro lado, el uso —normalmente— malicioso y artificioso del ordenamiento con la finalidad de pagar menos es un comportamiento nada edificante, pues valores sobre los que se asienta la contribución, como el de solidaridad, o la indemnidad del ordenamiento parecen verse afectados.

El anterior dilema sobre si es susceptible de sanción el fraude de ley —institución próxima al conflicto, a la que nos referiremos de manera indistinta— se acota sobre la base de buscar el bien jurídico relevante con relación al concreto comportamiento que se tipifica. Y en esta cuestión es donde se desarrollan los habituales problemas, no tanto en la posibilidad in genere de que tal conducta peligrosa devenga infracción, como en qué comportamientos son los relevantes punitivamente para merecer dicho reproche, y cómo articularlos.

Teniendo presente tales interrogantes el objeto del presente artículo resulta el estudio crítico de la infracción establecida en el art. 206 bis de la LGT con relación al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para ello se analizará, en primer lugar, la lógica del conflicto y sus relaciones con la evasión en el ámbito de la planificación fiscal. En segundo lugar, se efectuará un análisis de la regulación llevada a cabo destacando el bien jurídico amparado y la descripción típica efectuada. Por último, y sobre las anteriores reflexiones, se formulan una serie de valoraciones que tienen como fundamento principal la defectuosa tipicidad empleada, y que llevan a que consideremos a tal infracción como contraria a la Constitución.

CONTENIDO

I. La planificación fiscal como problema y las cláusulas normativas

La planificación fiscal es una actividad de anticipación con la que el contribuyente pretende escoger tanto la norma tributaria más favorable como el Estado o Administración de aplicación. No tan sólo se desea minimizar o diferir el gravamen tributario, atenuar o evitar las obligaciones formales, también se quiere evitar las inseguridades, tanto legales —de regulación— como aplicativas que conlleva la gestión de los tributos. Busca atenuar el gravamen de la relación jurídico-tributaria —material y formal— y, cada vez más, pretende disminuir la inseguridad normativa y aplicativa.

Ahora bien, la planificación fiscal no es en sí un problema, pues entronca con el reconocimiento de la autonomía de la voluntad. La planificación fiscal se explica y justifica desde la base de la existencia de la libre decisión y de la autonomía de la voluntad. En tal sentido se otorga una protección constitucional a la libertad personal, en consonancia con el paradigma liberal de estar permitido todo aquello que no está expresamente prohibido. El Estado de Derecho se fundamenta en un conjunto de libertades naturales, en tanto que inherentes a la condición humana, a las que la norma constitucional se limita a reconocer, más que a conceder. No obstante, los derechos y libertades no son absolutos, pues el principio de libertad propio está, en buena medida, en función de las libertades ajenas: no existen derechos ilimitados, todo derecho tiene sus límites con relación a los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente.

La idea de una autonomía privada como capacidad de autodeterminación personal tiene encaje constitucional, tanto en la libertad personal reconocida en el art. 10, como en el derecho a la propiedad privada del art. 33 o la libertad de empresa del art. 38. La autonomía privada supone el reconocimiento de una libertad, de un poder de autodeterminación personal. Es un poder autorregulativo que permite conformar la propia esfera jurídica; es una libertad, en tanto que supone un espacio de no injerencia del poder público. Pero, evidentemente, no es un poder omnímodo sino conformado de acuerdo con límites y parámetros que han de ser claros y determinables para ser seguros en su concreción legal y aplicación administrativa. En el ámbito tributario dicho poder de determinación se conforma y delimita intensamente con las cláusulas generales tributarias de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

..//..

Jorge Martín López
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. A modo de premisa: los complejos contornos jurídicos de la simulación (y de las cláusulas generales anti-elusión)
- II. La sancionabilidad de la simulación versus la del conflict
- III. La actual jurisprudencia sobre simulación y sanciones: algunas cuestiones conflictivas
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

CONTENIDO

I. A modo de premisa: los complejos contornos jurídicos de la simulación (y de las cláusulas generales anti-elusión)

Como es sabido, en el ordenamiento tributario español coexisten diversas cláusulas generales anti-abuso o anti-elusión, como son la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación, previstas respectivamente en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Así, en primer lugar, el artículo 13 permite a la Administración recalificar a efectos tributarios los negocios jurídicos y exigir las obligaciones tributarias conforme a su verdadera naturaleza, con independencia de su forma o denominación; en segundo lugar, el artículo 15 se dirige a neutralizar aquella evitación o reducción de la tributación alcanzada mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y de cuya utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal; y, en tercer lugar, el artículo 16 establece que, en los actos o negocios simulados, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La incidencia del Derecho comparado, europeo e internacional en la conformación de tales normas resulta evidente. En este sentido, el principio *substance over form* constituye el denominador común a su configuración jurídica, si bien en cada una de ellas se aprecian influencias de diferentes doctrinas anti-abuso. Por ejemplo, el artículo 15 de la Ley General Tributaria se nutre en cierta medida del *business purpose test* y del concepto del motivo económico válido, al exigir, a sensu contrario, que el negocio jurídico genere consecuencias diferentes del simple ahorro fiscal; además, también se observan reminiscencias de las tesis del abuso de las formas jurídicas o del artificial arrangement, así como de la doctrina de la *step transaction*, puesto que el carácter elusivo de la conducta se liga a que los negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios. En cambio, la simulación contemplada en el artículo 16 de la Ley General Tributaria guarda una mayor relación con la figura de la *sham*, entendida ésta en el sentido de operaciones que aparentan realidades jurídicas inexistentes o no genuinas.

En cualquier caso, todas estas previsiones normativas tienen como objetivo el de servir como herramientas jurídicas para la contención de la elusión fiscal. Como recordara el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de mayo de 2011, «[p]ara el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal. En la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición (...). En nuestro ordenamiento jurídico, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal, entendida como violación indirecta de la norma tributaria, se ha encontrado en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos" o "justa distribución de la carga fiscal" (STC 76/1990, de 26 de abril) y, sobre todo, en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y generalidad (art. 31 CE)». Y, en apoyo de esta línea interpretativa, citaba la STC 46/2000, de 17 de febrero, en la que se reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan actuaciones elusivas de los obligados tributarios, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos.

De este modo, el Tribunal Supremo afirma que la elusión fiscal constituye el linde de la economía de opción en el ámbito tributario: «La "economía de opción" tiene diversos contenidos. El que configura su noción clásica, entendida como "ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas" y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas "opciones fiscales" que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen jurídico aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma».

..//..

Patxi Arrasate Roldán
Socio de Garrigues

Koldo Caminos García
Asociado principal de Garrigues

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CUESTIÓN ANALIZADA
- III. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA
- IV. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA
- V. REFLEXIONES: CONTEXTO Y FINALIDAD DE LA NORMA

RESUMEN

En este artículo se desarrolla el contenido de esta limitación atendiendo no sólo a la evolución normativa y a la jurisprudencia y doctrina en el ámbito foral sino también en territorio común. Sus autores concluyen que atendiendo al principio básico de neutralidad fiscal en una reorganización empresarial y a la finalidad de la limitación a la subrogación en el derecho a compensar dichas bases imponibles negativas, solo debería operar cuando, en una anterior transmisión de la participación, se haya producido una pérdida deducible, o cuando la participada haya dado lugar a un deterioro deducible en sede de la entidad absorbente, o de otra sociedad vinculada con ella.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El principio básico que inspira el régimen de neutralidad es que la fiscalidad no ha de ser un obstáculo para acometer una reorganización empresarial. Esto implica que cuando una operación societaria cumple las condiciones objetivas y subjetivas establecidas por la norma fiscal, la misma no debe originar rentas sujetas a gravamen, ni debe suponer la pérdida de créditos fiscales. Lo contrario supondría un elemento desincentivador, que impediría la realización de fusiones, escisiones, aportaciones o canjes de valores con genuinos motivos económicos o de negocio.

Si nos centramos en las fusiones, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal supone:

- Que las posibles rentas gravables existentes para la sociedad transmitente de los activos queden diferidas hasta su transmisión por parte de la sociedad absorbente.
- Que queden asimismo diferidas las rentas gravables que puedan existir en sede de los socios de la sociedad transmitente, con ocasión de la anulación de su participación.
- Que la sociedad absorbente se subrogue en el coste fiscal y antigüedad que representaban las participaciones anuladas para sus anteriores socios.
- Que la sociedad absorbente se subrogue en las deducciones y bases imponibles negativas (BINs), pendientes de aplicación o compensación por parte de la sociedad transmitente.

Pues bien, aunque esta es la regla general, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (4) prevé que, en determinadas circunstancias, la sociedad absorbente no tenga derecho a subrogarse en el importe de las BINs acumuladas por la sociedad transmitente.

En los siguientes apartados desarrollaremos el contenido de esta limitación, fijándonos en la evolución de la normativa que la regula, así como en la jurisprudencia y doctrina existentes, elementos que nos conducirán a una reflexión sobre su funcionamiento y su finalidad en el contexto normativo actual. A tal efecto, aunque el análisis anterior se circunscribe al ámbito foral, atenderemos también a la evolución de la normativa aplicable en territorio común y a la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) considerando que, aunque con algunos matices, ambas normativas contienen reglas de funcionamiento similar.

..//..

Los Territorios Históricos culminan la trasposición de la Directiva de medidas de lucha contra la elusión fiscal

A28

Forum Fiscal N° 272, febrero 2021



Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

CONTENIDO

Las tres Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han aprobado o están en curso de aprobación de otros tantos Decretos Forales Normativos de urgencia para completar la trasposición de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Las Diputaciones Forales de Bizkaia y de Gipuzkoa lo han hecho el 19 de enero, aprobando respectivamente el Decreto Foral Normativo 2/2021, de 19 de enero, y el Decreto Foral-Norma 1/2021, de 19 de enero, y en el momento de escribir estas líneas la Diputación Foral de Álava está concluyendo la tramitación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal para hacer lo propio.

Las Diputaciones Forales han tenido que recurrir a la vía de urgencia para aprobar estas disposiciones porque el plazo de trasposición de la Directiva había concluido el 31 de diciembre de 2019, debiendo aprobarse las modificaciones para entrar en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, pero la necesaria coordinación de las diferentes regulaciones a aprobar y la complejidad de la traslación de las categorías del Derecho de la Unión en materia de asimetrías híbridas a los conceptos propios de nuestro sistema tributario llevaron a no poder cumplir ese plazo, a lo que se añadieron las dificultades derivadas de la necesidad de hacer frente a las consecuencias económicas de la pandemia de la COVID-19, que dificultaron todavía más poder abordar esta modificación en el año 2020.

La Comisión Europea, en su labor de revisión del cumplimiento del Derecho de la Unión por parte de las autoridades competentes de los Estados miembros, inició un procedimiento de infracción por la falta de trasposición en plazo de la Directiva contra el Reino de España, pero en el curso del mismo se acordó con la Comisión un plazo adicional hasta el 28 de febrero de 2021 para culminar la trasposición, por lo que eso es lo que ha motivado la necesidad de recurrir a la delegación normativa de urgencia para aprobar estas medidas pues una Norma Foral no hubiera podido aprobarse dentro de ese plazo debido a los tiempos precisos para su propuesta, debate y aprobación en Juntas Generales.

En cualquier caso, con la aprobación y entrada en vigor de estos Decretos Forales Normativos de urgencia los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos se adaptan plenamente a las normas que internacionalmente y en el seno de la Unión Europea se han acordado para luchar contra las prácticas de elusión fiscal.

El origen de todas estas medidas lo encontramos en el consenso internacional de los países más desarrollados que se produce a partir de la crisis económica de 2008-2009, donde se pone de manifiesto la necesidad de estabilizar las finanzas públicas y las magnitudes macroeconómicas de los distintos países, poniendo un énfasis especial en el control del déficit público y dando lugar a unas políticas de austeridad que, con el tiempo, se ha demostrado que provocaron un coste social muy elevado sin que obtuvieran los espectaculares resultados que prometían.

Pero esa política de austeridad en lo público también llevó a la reflexión de que era necesario revisar las reglas de fiscalidad internacional para evitar que los contribuyentes aprovecharan la globalización y las diferencias en la regulación de las distintas jurisdicciones para reducir su carga tributaria en detrimento de los territorios con una tributación más exigente, precisamente porque se vio como una necesidad adicional la de garantizar el máximo de recursos públicos para cada territorio.

Por ello el G-20 mandató a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para que desarrollara el proyecto BEPS de lucha contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios, tratando de actualizar las reglas de la fiscalidad internacional al nuevo escenario de globalización y economía digital del siglo XXI y proponiendo unos estándares mínimos para todos los países que evitaran esas prácticas, sobre todo, de los grupos multinacionales, de ubicar «artificialmente» sus beneficios en lugares de baja tributación cuando no es en ellos donde se genera el valor añadido correspondiente a sus actividades económicas.

En octubre de 2015 se hicieron públicos los informes finales de las quince acciones del proyecto BEPS, excepto el correspondiente a la fiscalidad de la economía digital, sobre el que todavía no existe un acuerdo en la manera de abordarla aunque se han hecho avances importantes en estos años, y con la necesidad de actualizar o completar algún otro, como el informe de la acción 4, vinculada a la necesidad de establecer medidas que impidan la deducción de gastos financieros excesivos dentro de los grupos multinacionales con la finalidad de deslocalizar beneficios, y que en 2016 se actualizó para completar sus trabajos.

A partir de ese momento, ya era tarea de las distintas autoridades fiscales adaptar sus normativas y sus prácticas administrativas para recoger los esfuerzos de ese trabajo de coordinación llevado a cabo en el seno de la OCDE, y en ese sentido, la Unión Europea entendió que algunas de las medidas aprobadas en el seno del proyecto BEPS debían trasladarse al Derecho de la Unión por afectar a las condiciones de funcionamiento y establecimiento del mercado interior, por lo que, al amparo del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que posibilita la adopción de Directivas por parte del Consejo de la Unión para aproximar las legislaciones de los Estados miembros en este ámbito, Directivas que se aprueban por unanimidad del Consejo por un procedimiento legislativo especial, se aprobó en tiempo récord la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, que recogía aquellas medidas que se consideraban trascendentales para el funcionamiento del mercado interior y que requerían de un mínimo común denominador en el ámbito de la Unión.

..//..

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

SUMARIO

- I. REGLAS GENERALES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL ISD
- II. REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS HERENCIAS O TÍTULOS ASIMILADOS
- III. ALCANCE DE LA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM RELATIVA A LA EXISTENCIA DEL AJUAR DOMÉSTICO
- IV. ALCANCE DEL AUTO DEL TS DE 29 DE ENERO DE 2018 Y DE LAS SSTS DE 10 DE MARZO Y 19 DE MAYO DE 2020
- V. REFLEXIONES FINALES.

CONTENIDO

I. REGLAS GENERALES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL ISD.

Como es sabido dispone el art. 1 de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), que la base imponible del citado Impuesto se determinará en el régimen de estimación directa, sin más excepciones que las previstas en dicho cuerpo legal o en la normativa reguladora de la estimación indirecta de bases.

La definición normativa de la base imponible que ofrece la citada Ley viene dada por los tres posibles hechos imponibles legalmente previstos. Así, y de conformidad con lo establecido en su art. 9, la base imponible quedará determinada, tratándose de transmisiones mortis causa, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, esto es, por el valor real de los bienes y derechos 1 minorado por las cargas y deudas deducibles.

Tal y como señaló en su día la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ.) de Cataluña de 4 de julio de 2008, relativa a la determinación de ese valor neto de la porción hereditaria, de cara a la concreción del valor real de los bienes que conforman la herencia ha de prevalecer el valor declarado en caso de que resultase mayor que el comprobado por la Administración. Añade asimismo el Tribunal que la aplicación de dicho criterio no resultaría posible en el supuesto de que previamente a la valoración administrativa el propio contribuyente hubiese solicitado la rectificación del valor declarado. Por valor real ha de entenderse el valor de mercado, que no puede ser equiparado al valor catastral ni mediante la aplicación a éste de unos porcentajes genéricos, tal y como había reconocido ya la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 31 de mayo de 2005.

Concurriendo en la base imponible del Impuesto acciones de sociedades no negociadas en mercados organizados cuya contabilidad hubiese sido sometida a revisión por auditores de cuentas, al objeto de poder determinar el valor real de los bienes que conforman la herencia habremos de acudir al valor teórico resultante del último balance aprobado antes del fallecimiento. Así lo estableció el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 15 de abril de 2005, añadiéndose además que resulta procedente su determinación mediante dictamen pericial siempre y cuando concurra una cualificación suficiente por parte del inspector de finanzas, pudiendo obtenerse los datos de partida del informe de las cuentas anuales elaborados por la propia sociedad.

Y, de cara a poder llevar a cabo la determinación del valor real de aquellos inmuebles que, en su caso, conformen la herencia, resulta intrascendente aquella valoración administrativa que hubiese sido realizada con posterioridad en el curso de una comprobación de valores con motivo de la liquidación de otro tributo. En este sentido se pronunció el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 4 de marzo de 2005, añadiéndose además que 'Serán cargas deducibles aquellas que estén directamente constituidas sobre los bienes hereditarios y no aquellas otras que tengan la consideración de una obligación personal del adquirente impuesta en el testamento':

Mediante Sentencia de 14 de julio de 2010 se refirió ya en su día el Tribunal Supremo (TS) a la cuestión relativa a la determinación del valor real. El objeto del citado recurso lo constituía una liquidación del ISD practicada por la Administración, por la disconformidad del sujeto pasivo con el resultado de la comprobación de valores de las participaciones que tenía el causante en la entidad, ya que la comprobación efectuada por el perito de la Administración resultó muy superior a la declarada. Concretamente estimó el interesado que para la comprobación de valores no se había tenido en cuenta el art. 18 de la LISD, sino que, con vulneración del principio de estanqueidad fiscal, la Administración había acudido al art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

..//..



Esteban Cruz Hidalgo
Universidad de Extremadura

Francisco Manuel Parejo Moruno
Universidad de Extremadura

Eduardo Garzón Espinosa
Universidad Autónoma de Madrid

José Francisco Rangel Preciado
Universidad de Extremadura

SUMARIO

1. Introducción
2. Cabalgar sobre las turbulencias
3. Unanimidad: déficits públicos contra el COVID-19
4. Una solución de coordinación fuerte: el trabajo garantizado
5. Conclusiones

Referencias

RESUMEN

A la Histéresis, el Estancamiento Secular y el Límite Inferior Cero se les ha unido un cuarto jinete, la pandemia por Coronavirus. Si la desconexión de la tradicional Política de Tipo de Interés para la gestión macroeconómica forzó a los bancos centrales de todo el mundo a realizar incursiones en terreno inexplorado; el shock del COVID-19 obliga a adentrarse más en lo desconocido y hacerlo rápido, porque los costes de no hacerlo provocarán daños amplios y persistentes. En este contexto, discutimos el papel de la política fiscal y cómo ideas emergentes aparecidas en momentos históricos similares deben reconsiderarse.

CONTENIDO

1. Introducción

Vivimos tiempos excepcionales dentro de la excepcionalidad. La "nueva normalidad" social impuesta por las medidas de contención y seguridad sobrevenidas por la pandemia golpea a la "nueva normalidad" económica instalada en Europa con la Gran Recesión.

No estamos asistiendo a un "simple" shock de oferta. Sí, existe una inevitable contracción temporal de la producción de bienes y servicios. Los ciudadanos han estado encerrados durante semanas, los trabajadores de servicios no esenciales se han quedado en casa y no todas las actividades pueden adaptarse al teletrabajo, especialmente aquellos trabajadores empleados en actividades que requieren un nivel educativo más bajo.

Muchos enferman, y las medidas de distanciamiento social y seguridad instauradas en los lugares de trabajo ocasionan restricciones a la actividad que, en algunos casos, es total. Estas precauciones nos acompañarán hasta que encontremos una vacuna y la amenaza de colapso de nuestros sistemas sanitarios sea controlada. Pero, además, paralelamente a la reducción de la oferta surge una dramática caída de la demanda.

El cumplimiento exigido de la distancia social significa que una amplia gama de actividades de consumo habituales, simplemente, ya no se llevan a cabo o lo harán de forma muy restringida. Pensamos aquí, por ejemplo, en sectores como la hostelería, el turismo, las tiendas físicas, las actividades recreativas, los teatros, las academias o los gimnasios.

En ausencia de una respuesta política los empleados y propietarios de estos negocios perderán sus medios de vida. Aquellos trabajadores de los sectores que se mantienen en activo mantendrán sus ingresos, pero no lo gastarán. No comprarán más comida, ni se cortarán el pelo más veces, o comprarán más libros, videojuegos, televisiones o cualquier otro producto.

..//..

**Administrazi-
Doktrina**

**Doctrina
Administrativa**

D01



¿Existe el administrador de hecho en el ámbito tributario? Las consecuencias de la última doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la gestión y administración efectiva en el Impuesto sobre el Valor Añadido



Crónica tributaria, Nº 175, 2020

Alejandro Blázquez Lidoy
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA INDEFINICIÓN DEL ADMINISTRADOR DE HECHO EN LA NORMA TRIBUTARIA.
3. EL CONCEPTO PENAL Y MERCANTIL DE ADMINISTRADOR DE HECHO VINCULADO A LA GESTIÓN EFECTIVA.
4. EL ADMINISTRADOR DE HECHO EN DERECHO TRIBUTARIO.
5. LA GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN EFECTIVA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (ART. 133 DE LA DIRECTIVA).
6. LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2019, Y 17 Y 23 DE ENERO DE 2019 SOBRE LAS FUNCIONES DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN.
7. EFECTOS DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL SOBRE LOS ADMINISTRADORES DE HECHO EN DERECHO TRIBUTARIO.
8. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

El TEAC ha dictado 4 resoluciones donde determina que un Director General con amplios poderes no puede considerarse que es quien administra y gestiona de forma efectiva una entidad a efectos de IVA [artículo 133.b) de la Directiva 2006/112]. En este trabajo se analiza el concepto de administrador de hecho en Derecho tributario, vinculado con otras ramas del Derecho, y se concluye que la doctrina del TEAC en el IVA supone dejar sin contenido la figura de administrador de hecho en Derecho tributario al efecto de derivar la responsabilidad tributaria.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En el ámbito del Derecho se han planteado desde siempre cuestiones vinculadas a la esencial unicidad del Derecho o a la autonomía de cada rama del Derecho y, dentro de cada una, a las interpretaciones uniformes a los efectos de tener un ordenamiento racional y sistemático.

En el ámbito tributario, la autonomía de la disciplina no se cuestiona. No en vano, es unánime el convencimiento de que, en relación con algunas leyes y sobre la base del contenido del Derecho tributario, necesita alejarse, como principio, de los modelos de Derecho privado en el interés de una forma de consideración económica o especial, pero siempre que existan motivos convincentes, o una motivación fundada, o motivos válidos, o que la desviación esté bastante justificada objetivamente, o que existan circunstancias que aparezcan tan relevantes, o a especiales exigencias del ordenamiento tributario.

En otro caso, debe primar la esencial unicidad y coherencia del Ordenamiento. El problema del Derecho tributario no es, solo, de la autonomía de esta rama del Derecho frente a otras. Es que dentro de la misma se plantean problemas de interpretación de conceptos idénticos o análogos en función del tributo o procedimiento al que nos enfrentemos. Y, en este caso, debería prevalecer el respeto a la racionalidad y coherencia del sistema. El Derecho tributario debe ser objeto de interpretación uniforme. Debe existir una congruencia interna donde opere no sólo una función negativa, que sería la que rechaza una interpretación por ser incoherente con alguna otra norma del Ordenamiento, sino positiva, por la que se atribuye un significado a una norma por ser coherente o el más coherente con otra norma.

La realidad en la aplicación de los tributos dista, al menos en algunos casos, de esos parámetros de actuación. Cuando se trata de la AEAT, aparece como elemento distintivo el denominado interés recaudatorio, como si la interpretación favorable a los intereses de la Administración fuera algo distinto de lo que debería ser; la defensa de los intereses de la colectividad como interés público general. Ese elemento va acompañado de las exorbitadas potestades declarativas y ejecutivas de la Administración. Se tratan, además, de interpretaciones de sector, que dan soluciones para el problema objeto de controversia, sin analizar cuáles son los efectos derivados en otros ámbitos jurídicos, ya sea de la misma rama del Derecho o con relación a otras. Se trata de enfoques reduccionistas que obvian la necesidad de hacer enfoques integradores.

..//..

D02



La consultante es una entidad mercantil que va a adquirir de la SAREB cuatro viviendas unifamiliares que cuentan con certificado final de obra, pero no con licencia de primera ocupación, para realizar las obras necesarias (que no serán de carácter estructural) en las mismas para que le concedan dicha licencia y, tras obtener la misma, transmitir las a terceros. Si la adquisición y posterior entrega de dichas viviendas se encontrarían sujetas y, en su caso, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido



Mº Hacienda, consultas DGT, diciembre 2020

Consulta DGT 0025-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
10/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.22º, 91.Uno.1.7º

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

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

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

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

2.- Por otra parte, en relación con la adquisición de las viviendas objeto de consulta por la entidad consultante, el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

"A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

..//..

D03



La entidad consultante es una fundación acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El objeto social de la consultante es el diseño, desarrollo y mantenimiento de proyectos que fomentan el acceso a la información pública, la transparencia y la rendición de cuentas, y los servicios de formación y consultoría relacionados con la misión de la fundación, y de los que se benefician principalmente la administración pública, los medios de comunicación y otras empresas privadas. La fundación percibe tres tipos de ingresos: subvenciones, donaciones e ingresos por prestación de servicios facturados a otras entidades. Si las prestaciones de servicios consistentes en formación y consultoría que forman parte del objeto social tributarían a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y si serían ingresos sujetos al Impuesto sobre Sociedades

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3684-20
SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
29/12/2020
Ley 49/2002 arts. 2, 3, 6, 7

CONTENIDO

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 49/2002, se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3, entre otras, a las fundaciones.

Por su parte el artículo 3 de la citada Ley, regula los requisitos de las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos, entre otros:

“1º. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2º. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
- c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

..//..

D04



La entidad consultante es una asociación profesional sin ánimo de lucro que aglutina a vendedores ambulantes. Una de las actividades de la consultante es gestionar en nombre de sus asociados los acuerdos a los que se puede llegar con Administraciones locales para la utilización del uso público en eventos concretos (como fiestas locales, o Navidad) con el fin de instalar mercadillos temporales. La Asociación se encarga de contratar y pagar las tasas municipales, los seguros, instalación de carpas, etc. La totalidad de los gastos se divide entre los participantes (asociados o no). No se incluye cantidad alguna en concepto de gestión. Si la refacturación de los citados gastos a los participantes está sujeta a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y si se consideran estos gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3669-20
SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
29/12/2020
LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3, 110, 111, 124-3
LIVA Ley 37/1992 arts. 4-uno, 5-uno, 5-dos, 78

CONTENIDO

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras, a:

"(...)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública

(...)"

En el presente caso, la entidad consultante señala que es una asociación profesional sin mencionar que haya sido declarada de utilidad pública, por lo que se parte del supuesto de que carece de tal declaración, lo que implica que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dado que el artículo 9.3 de la LIS dispone que:

"3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

(...)"

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS "estarán exentas las siguientes rentas (...):

"a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(...) 2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él."

Por otra parte, el artículo 5.1 de la LIS define actividad económica de la siguiente forma:

..//..

D05



La entidad consultante es un ayuntamiento que organiza anualmente un concurso con motivo de las fiestas de Carnaval. Los participantes se agrupan conforme a una de las modalidades previstas, comparsas o chirigotas, y realizan actuaciones musicales que son valoradas por un jurado de acuerdo con las bases del concurso. Los ganadores reciben un premio que consiste en una asignación económica. Los participantes del concurso pueden ser personas físicas o jurídicas (por ejemplo, asociaciones culturales). Obligación del ayuntamiento de practicar retención a cuenta del IRPF o del IS en el pago de los premios



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3668-20
SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
29/12/2020
Ley 49/2002 arts.: 6, 12
LIRPF Ley 35/2006 arts.: 8-3, 33-1, 89-2
LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-2, 9-3, 110, 128-1, 128-6
RIS RD 634/2015 arts. 60, 61-R)

CONTENIDO

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Para la contestación de esta parte de la consulta se partirá de la base de que los premiados pueden ser entidades que tributan por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, establecido en la Ley 27/2014, de 27 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), o entidades parcialmente exentas, ya sean de las entidades a las que se refiere el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo o de las entidades que tributan de acuerdo con el régimen establecido en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

Si bien con el escrito de consulta no se acompañan las bases del concurso de carnaval en el que se otorgan los premios, se analizan los tres supuestos partiendo de la hipótesis de que dichos premios no se obtienen como consecuencia del desarrollo de una actividad económica.

A) En el Impuesto sobre Sociedades, el hecho imponible lo constituye la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4.1 de la LIS) y serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, entre otros, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil (artículo 7.1.a) de la LIS).

El concepto y la determinación de la base imponible se establecen en el artículo 10 de la LIS y la imputación temporal de ingresos y gastos en el artículo 11. En virtud de lo anterior, los premios obtenidos por la participación en el concurso organizado por el ayuntamiento tendrán la consideración de ingresos a imputar en el período impositivo en que se devengue el derecho a cobrar el premio, con independencia del momento en que se produzca el cobro efectivo.

Las obligaciones de retención e ingreso a cuenta se establecen en el artículo 128 de la LIS que dispone que:

"1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

También estarán obligados a retener e ingresar las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

(...)

6. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el siguiente:

a) Con carácter general, el 19 por ciento.

(...)"

En relación con los premios otorgados a contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, la letra b) del apartado 1 y el apartado 3 del artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, disponen lo siguiente:

"1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

(...)

..//..

D06



La entidad consultante es un club deportivo que ha obtenido los siguientes tipos de ingresos: subvenciones, cuotas de afiliados, contratos de patrocinio, contratos de colaboración, venta de entradas, venta de lotería con recargo y premio de lotería. Asimismo, ha tenido los gastos normales para el funcionamiento de la entidad: compra de vestuario y material deportivo, desplazamientos en autocar para disfrutar de los partidos, gastos federativos, primas de seguros, suministros y mantenimiento de las instalaciones y gestoría. Si los distintos tipos de ingresos de la entidad consultante estarían sujetos y, en su caso, exentos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si los gastos en los que incurre la entidad consultante serían deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades y si las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante serían deducibles



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3658-20

SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

29/12/2020

LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3 a), 110, 111

LIVA Ley 37/1992 arts. 4.Uno, 5, 20.Uno.19º, 20.Tres, 93.Cuatro, 94.Uno, 102.Uno, 104, 106.Uno, 164.Uno

CONTENIDO

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 2 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras, a:

" (...)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

(...)"

En el presente caso, la consultante señala que es una asociación deportiva (club deportivo) y no menciona que haya sido declarada de utilidad pública, por lo que se parte del supuesto de que no tiene tal declaración, lo que implica que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dado que el artículo 9.3 de la LIS dispone que:

"3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

(...)"

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS "estarán exentas las siguientes rentas (...):

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(...).

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él."

..//..

D07



La entidad consultante realiza una actividad económica a través de la que obtiene datos personales y profesionales de personas físicas, colaboradores, quienes ceden sus datos personales, previo consentimiento, con fines comerciales y estadísticos. La entidad satisface como retribución un porcentaje sobre el importe de la campaña vendida. La retribución puede consistir en moneda virtual convertible en dinero en cuenta bancaria o canjeable en tarjetas regalo, o pagos en especie como por ejemplo suscripción a revistas u otras publicaciones. Tributación en el IRPF de las retribuciones satisfechas a los usuarios, colaboradores. Obligación de practicar retenciones o ingreso a cuenta

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3657-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
29/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 33.1.
RIRPF, RD 439/2007, Art. 75.1 c).

CONTENIDO

Las compensaciones que se puedan satisfacer por la cesión de datos personales viene determinado por la condición en la que participe el cedente. Así, y siempre que la cesión de los participantes responda a un hecho circunstancial y no sea consecuencia de una relación laboral (o que procediera calificar como tal, por desarrollarse una prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena, bajo el ámbito de organización y dirección del empleador) ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad (esto es, que la cesión no sea una consecuencia de su perfil empresarial o profesional), la gratificación o compensación que se entregue a los participantes procederá calificarla, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), donde se establece lo siguiente:

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

Partiendo de esta calificación, en lo que respecta al sometimiento a retención de la compensación, cabe indicar que no procederá realizar retención respecto a esta ganancia patrimonial debido a que no se trata de ninguna de las rentas que el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31) somete a retención o ingreso a cuenta.

D08



Empresario español que vende imágenes diseñadas por él a través de Internet a clientes no empresarios de todo el mundo. El procedimiento es el siguiente: una vez seleccionada la imagen por el cliente en la web, se procede a su impresión y enmarcado por parte de un empresario alemán a quien se tienen contratadas estas labores, siendo dicho empresario alemán el encargado de enviar el artículo desde Alemania al destino del cliente. Por estos servicios, el empresario alemán emite una factura. 1.- Impuesto sobre el Valor Añadido: en relación con la venta de láminas, obligaciones que tendría tanto en España como en Alemania. 2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: ¿dónde debe declarar los beneficios obtenidos?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3652-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
29/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 2, 5, 27.
LIVA, Ley 37/1992, Arts. 8, 68, 69, 88, 164

CONTENIDO

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido:

Primero.- El consultante es un empresario que vende imágenes diseñadas por él a través de Internet a clientes no empresarios o profesionales que pueden estar establecidos en todo el mundo. El procedimiento es el siguiente: una vez seleccionada la imagen por el cliente en la web se procede a la impresión y enmarcado. Estas labores se desarrollan por un empresario establecido en Alemania que procede a enviar dicha imagen al cliente final. Por estos servicios el empresario alemán emite una factura.

El consultante se plantea en relación con la venta de láminas las obligaciones que tendría tanto en España como en Alemania.

Segundo.- Los servicios prestados por vía electrónica se definen en el artículo 69.Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) como sigue:

“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.”

De los datos contenidos en el escrito de consulta resulta que el consultante vende láminas a través de una página web y las mismas son impresas y encuadradas en Alemania por un empresario o profesional que las remite directamente a los clientes compradores.

En tal caso cabe concluir que las ventas del consultante no pueden catalogarse como servicios prestados por vía electrónica. Se tratará por tanto de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica, sin perjuicio de que la comunicación con sus clientes y el pedido de las láminas se realice por medios electrónicos.

En este sentido, 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.”

Por tanto, en ningún caso podrá el consultante aplicar el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, a través de ventanilla única, previsto en la Sección 3ª del capítulo XI del Título IX de la mencionada Ley 37/1992, ya que dicho régimen está previsto exclusivamente para las prestaciones de servicios y no para las entregas de bienes.

..//..

D09



La consultante va a desarrollar una actividad económica consistente en la venta por internet de APPS de viajes y de trading. Los ingresos de la misma serán las comisiones percibidas por dichas ventas, siendo la empresa pagadora residente en los Emiratos Árabes Unidos. Tributación de la actividad a efectos del IVA y del IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3650-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
29/12/2020
LIVA 37/1992, Arts. 69.Tres.4º, 70, 72.
LIRPF 35/2006, Art. 28
RIRPF RD 439/2007, Art. 109.

CONTENIDO

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- Los servicios prestados por vía electrónica se definen en el artículo 69.Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) como sigue:

“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.”

De los escasos datos contenidos en el escrito de consulta parece deducirse que los servicios de intermediación en la venta de aplicaciones se realizan exclusivamente por vía electrónica y la consultante actúa en nombre propio respecto de los clientes finales por lo que, en tal caso, tales servicios pueden calificarse como servicios prestados por vía electrónica.

Segundo.- La consultante señala que los clientes a los que les presta tales servicios prestados por vía electrónica están no establecidos en la Unión Europea.

A efectos de determinar cuándo tales servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

El artículo 69 de la Ley 37/1992 dispone la regla general de localización de servicios del siguiente modo:

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

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

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”

..//..

D10



La entidad consultante realiza, entre otras actividades, servicios de asesoría. La consultante ha realizado una campaña de promoción de sus servicios en base a la cual el cliente que se adhiere a ella, siendo destinatario de los citados servicios, recibe un cheque descuento para que lo utilice en un futuro cuando contrate nuevos servicios. Si se puede aplicar el "cheque descuento" promocional como descuento directo en las facturas posteriores que se emitan al cliente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3644-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
28/12/2020
Ley 37/1992 art. 78

CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las operaciones sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones procedente del destinatario o de terceras personas.

En virtud de lo dispuesto en el número 2º del apartado tres del citado artículo 78, no se incluirán en la base imponible del Impuesto los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Esto último es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 11, punto A, apartado 3, letra b) de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, actualmente artículo 79, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, según el cual "no se comprenderán en la base imponible:

(...)

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

(...).".

2.- En relación con la concesión de descuentos en el marco de esquemas de fidelización de clientes, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, el Tribunal) de 27 de marzo de 1990, Asunto C-126/88, Boots Company, en la que el Tribunal analiza la existencia de diversas transacciones en el desarrollo de las cuales se concede un descuento.

Concretamente, Boots realizaba ventas al por menor a través de tiendas repartidas por el Reino Unido, utilizando, entre otros, un sistema de promoción mediante bonos impresos en el embalaje de ciertos artículos que vendía. Estos bonos eran adquiridos gratuitamente por los clientes al comprar dichos artículos y daban derecho a quien los presentase, al realizar una compra ulterior en Boots del mismo artículo o de artículos distintos, a una reducción en el precio equivalente al valor nominal señalado en el bono.

La controversia que surgía en el referido asunto versaba en relación con la determinación de la base imponible de las ventas ulteriores realizadas por Boots en las que se aplicaba una reducción del precio por el valor nominal indicado en el referido bono. Así, en opinión de las autoridades fiscales británicas, la base imponible de la venta de los artículos efectuada por Boots en pago de los cuales ésta aceptaba los bonos venía dada por el total de la suma del importe satisfecho por el cliente más el bono entregado como parte del precio. Por el contrario, Boots consideraba que únicamente había de incluir como base imponible el importe obtenido de sus clientes en las operaciones y, cuando así fuera el caso, el importe obtenido de los proveedores cuando éstos asumían una parte o el total importe de los bonos en virtud de contratos celebrados con Boots.

En estas circunstancias, el Tribunal declaró en el apartado 18 de la referida sentencia lo siguiente:

"18. Hay que señalar que los descuentos y rebajas, que, según la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no deben incluirse en la base imponible, constituyen una reducción del precio al que normalmente se ofrece un artículo al cliente, puesto que el vendedor acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar al cliente a comprar un producto."

Por otra parte, en los apartados 21 y 22 de la sentencia se señala textualmente lo siguiente:

"21. (...) de las características jurídicas y económicas del bono, antes señaladas, resulta que, aunque en el bono se indique un "valor nominal", éste no es adquirido por el comprador a título oneroso y no constituye nada más que un documento en el cual se incorpora la obligación asumida por Boots de conceder al portador del bono y a cambio de éste una reducción en el momento de la compra de un artículo a precio reducido. El "valor nominal" sólo expresa pues el importe de la reducción prometida.

..//..

D11



La persona física consultante ejerce la actividad de pintor y realiza entregas de cuadros y murales, directamente o mediante intermediario, a particulares que pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas entregas y tipo impositivo aplicable a las mismas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3641-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
28/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 84, 92 a 114

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

(...).".

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

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

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

2.- Por otra parte, artículo 8.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El artículo 11.º de la citada Ley preceptúa que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, número 1º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerará prestaciones de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

En este sentido, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 25 de enero de 2018, número V0138-18, el considerar que la realización de pinturas sobre cualquier soporte (lienzo, tabla, paredes o techo), bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

..//..

D12



La consultante es una entidad dedicada, entre otros, al asesoramiento en materia de riesgos laborales. Va a implantar un sistema informático de registro de los gastos de sus trabajadores, de forma que estos puedan realizar una fotografía al justificante del gasto y subirla al sistema. El procedimiento estará sometido a controles de gestión tanto internos como externos. El gasto y la necesidad del mismo serán validados por el superior jerárquico, y una empresa externa validará que el justificante fotografiado cumple con todos los requisitos para la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Necesidad de que la consultante conserve el justificante impreso en papel, que deberá ser entregado por los trabajadores a la misma, y posibles problemas en caso de justificantes que no resulten legibles y respecto de los cuales se abone al trabajador los gastos de viaje, sin solicitar la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3638-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
28/12/2020
Ley 37/1992 art. 164-Uno-3º- RD 1619/2012 art. 19-20-21

CONTENIDO

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a "expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario en materia de facturación se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

En este sentido, el artículo 19 del Reglamento de Facturación establece, en relación con la obligación de conservación de facturas y otros documentos, lo siguiente:

"1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los siguientes documentos:

- a) Las facturas recibidas.
 - b) Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2.
 - c) Los justificantes contables a que se refiere el número 4.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.
 - d) Los recibos a que se refiere el artículo 16.1, tanto el original de aquél, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
 - e) Los documentos a que se refiere el número 3.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto, en el caso de las importaciones.
- (...).".

Con respecto a la forma de conservación, el citado Reglamento dispone lo siguiente:

"Artículo 20. Formas de conservación de las facturas y otros documentos.

1. Los diferentes documentos, en papel o formato electrónico, a que se hace referencia en el artículo 19, se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos en el artículo 8, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

2. En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

Artículo 21. Conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos.

..//..

D13



La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad la fabricación y venta de asientos de moto y que, en ocasiones, recibe de sus clientes notas de débito, que se descuentan del importe de la factura emitida, como consecuencia de devoluciones de material por reunir las calidades acordadas, devoluciones para realizar trabajos adicionales en los productos suministrados o de cargos por reparaciones en los embalajes que tienen que hacer los propios clientes por existir defectos en los mismos. Si la entidad consultante debería emitir factura rectificativa de la original en los supuestos señalados



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3634-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
28/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 80, 89

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

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

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

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

2.- Por otra parte, el artículo 80 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

../..

D14



La entidad consultante ha despedido a trabajadores, dichos despidos fueron calificados como despidos improcedentes en acto de conciliación judicial o en virtud de sentencia. Tratamiento fiscal que, a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indemnización por extinción de la relación laboral y de las retenciones vinculadas a la indemnización por despido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3632-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
23/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 7 e), 18.2 y 99.
RIRPF, RD 439/2007, Arts. 74 y ss.

CONTENIDO

El artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que estarán exentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente."

En el caso de un despido improcedente, el artículo 56.1 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), en adelante ET, establece una indemnización de treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades.

No obstante, en relación con las indemnizaciones por despido improcedente, la disposición transitoria undécima del ET dispone que:

"1. La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012.

2. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso.

3. A efectos de indemnización por extinción por causas objetivas, los contratos de fomento de la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron.

En caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo dispuesto en el apartado 2."

En consecuencia, la indemnización satisfecha al consultante por despido improcedente, acordada en el acto de conciliación ante el Juzgado de lo Social, estará exenta del Impuesto con el límite del menor de:

- la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente (33 días por año de servicio con un máximo de veinticuatro mensualidades, según la redacción del artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, aplicable a los contratos suscritos a partir de 12 de febrero de 2012, y, para contratos formalizados con anterioridad a 12 de febrero de 2012, los límites previstos en la citada disposición transitoria quinta de la Ley 3/2012).

- la cantidad de 180.000 euros.

Si la indemnización satisfecha excede de la cuantía que resultaría de aplicar los criterios anteriores, el exceso estará sujeto y no exento, calificándose como rendimiento del trabajo, pudiendo resultar de aplicación del porcentaje de reducción del 30 por 100 previsto en el artículo 18.2 de la LIRPF, que establece:

..//..

D15



El consultante es abogado y pactó con un cliente unos honorarios por los servicios prestados consistente en un 8% de la cantidad que se hubiera condenado a pagar a la otra parte a favor del cliente en la sentencia que diera fin al procedimiento, dirigido a la devolución de una determinada cantidad a su cliente. Dictada sentencia firme en 2020 en la que se establece una determinada cantidad a pagar al cliente, éste se ha opuesto a su pago por desavenencias con el consultante, que ha iniciado un procedimiento de jura de cuentas para su cobro. Momento al que deben imputarse los honorarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante, si al momento en que se dictó la sentencia o a aquel en que finalice la jura de cuentas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3631-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
23/12/2020
LIRPF, 35/2006, Art. 14.
LIS, 27/2014, Art. 11.

CONTENIDO

Limitada la consulta a la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas descritos en ésta, debe indicarse que dicha imputación se regula en el artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-, que establece: "Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse."

En cuanto a las especialidades reglamentarias, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), establece la posible aplicación, en caso de cumplirse los requisitos establecidos en ese artículo y a opción del contribuyente, del criterio de cobros y pagos para todas las actividades económicas realizadas por el contribuyente, debiendo mantenerse durante un plazo mínimo de tres años, si bien el consultante no manifiesta que haya optado por la aplicación de dicho criterio de imputación.

En caso de no haberse optado por el criterio de cobros y pagos resultarían de aplicación los criterios de imputación establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

En ese sentido, debe indicarse que las reglas establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades conllevan la aplicación del criterio de devengo para todas las operaciones conforme a lo previsto en el artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -BOE de 28 de noviembre-, que dispone lo siguiente:

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

No obstante, en el apartado 4 de dicho artículo 11 se establece la siguiente excepción: "4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año."

Por lo tanto, para las operaciones a plazos o con precio aplazado rige la regla inversa a la del devengo: se aplicará como regla general para dichas operaciones la regla de imputación en función de la exigibilidad de los cobros, siendo el devengo la opción y no la regla general.

De lo manifestado en la consulta no se deduce que la operación consultada sea una operación a plazos o con precio aplazado, por lo que a su imputación temporal le resultaría de aplicación el criterio general de devengo.

Al respecto, la Norma de Registro y Valoración 14ª. Ingresos por prestación de servicios, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), establece en su apartado 3 lo siguiente:

"3. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

..//..

D16



La consultante vende mascarillas personalizadas con un logotipo a un Ayuntamiento. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3618-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
22/12/2020
Real Decreto-Ley 15/2020, art. 8

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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

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

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

2.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

Atendiendo el requerimiento de España y otros Estados miembros de la Unión Europea se ha aprobado la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020, cuando se trate de importaciones efectuadas por entidades de derecho público y entidades caritativas y sin ánimo de lucro.

Por otra parte, el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), ha establecido lo siguiente:

"Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas."

..//..

D17



La sociedad consultante presta servicios de ingeniería. En ocasiones presta a sus clientes (empresas no establecidas) formación sobre el funcionamiento de sus productos (sistemas de vuelo no tripulado), así como también servicios de demostración sobre los mismos. Además, en ocasiones los clientes envían sus aviones o drones a la consultante para que esta integre en los mismos su sistema de vuelo o efectúe reparaciones, enviándolo de vuelta a los clientes una vez finalizada la operación. Lugar de realización de los servicios descritos, e efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3617-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
22/12/2020
Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y b) y Dos; 7-3º; 68-Dos; 69-Uno-1º; 70-Dos-

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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

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

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

2.- La consultante presta a sus clientes, empresas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, servicios de reparación, así como de formación y demostración de productos que parece que pueden englobarse dentro del concepto de servicios de asesoramiento, consultoría y similares efectuados a favor de las mismas.

Estos servicios estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el primero de ellos que:

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

..//..

D18



La entidad consultante suministra a centros hospitalarios nitrógeno líquido. Hay discrepancias entre varias Comunidades Autónomas sobre el tipo impositivo aplicable a estas entregas. Esta calificado como gas medicinal, y sus usos son diversos, se puede utilizar como excipiente con el oxígeno medicinal para terapias respiratorias, como crioterapia para lesiones de dermatología, y también se utiliza para la criopreservación de órganos, tejidos y células, pero sin entrar en contacto con ellos. Aclaración a la contestación de este Centro directivo de fecha 9 de julio de 2019 y número de referencia V1738-19

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3607-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
17/12/2020
Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Dos-1-3º

CONTENIDO

1.- Este Centro directivo con fecha 9 de julio de 2019 y número de referencia V1738-19, en relación con la consulta presentada por la entidad consultante, informó lo siguiente:

"1.- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE de 28 de noviembre), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, los números 5.º y 6.º del apartado Uno.1 y el número 3.º del apartado Dos.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que quedan redactados de la siguiente forma:

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

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

(...)

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

(...)

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

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

(...)

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales."

2.- Los productos comprendidos en el artículo 91.dos.1.3º: medicamentos de uso humano, formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales, anteriormente citado, son los que se corresponden estrictamente con las definiciones contenidas en el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios:

"A los efectos de esta ley se entenderá por:

..//..

D19



El consultante gestiona un alojamiento turístico extrahotelero, en el que se prestan adicionalmente otros servicios como son la limpieza diaria de las habitaciones y zonas comunes, cambio de ropa de cama y baños, desayuno buffet y servicio de lavandería, entre otros. Estos servicios están subcontratados con otras empresas. Actualmente un cliente ha solicitado reservar el alojamiento por un período de seis meses. Aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios de alojamiento prestado y si dicha tributación se ve alterada por el hecho de que el alojamiento turístico extrahotelero pueda prestarse con una duración continuada de seis meses



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3588-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
17/12/2020
Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno- c) y Dos; 20-Uno-23º; 91-Uno-2-2º

CONTENIDO

1.- De acuerdo con lo dispuesto 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), están sujetas al citado tributo "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."

El apartado dos, letra b) del citado artículo 4 declara que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la misma Ley expresamente otorga la condición de empresario o profesional a "quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo", añadiendo que, "en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

El artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que, a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, el apartado dos del artículo 11 de la Ley señala que se consideran prestaciones de servicios:

"(...).

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, en presas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

(...).".

En consecuencia, el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estará sujeto al citado Impuesto el arrendamiento de una vivienda, ya sea como vivienda habitual o como vivienda de temporada, cuando este se realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...).

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...).

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

..//..

D20



Adquisición de un vehículo usado a un concesionario por un Centro especial de empleo sin ánimo de lucro en donde trabajan personas discapacitadas. Aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3582-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

17/12/2020

Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Dos-1-4º RIVA RD 1624/1992 art. 26 bis

CONTENIDO

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

2.- Por su parte, el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

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

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

(...)

4º. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.”.

La Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016, establece lo siguiente:

“Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.”.

A tal efecto, el número 11 de su Anexo I, dispone lo siguiente:

“A los efectos de esta ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por:

(...)

11. Vehículo para personas de movilidad reducida. Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipara a los ciclomotores de tres ruedas.”.

3.- En relación con “los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos”, indicados en el segundo párrafo del citado artículo 91.Dos.1.4º, el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (BOE del 26 de enero de 1999) recoge la siguiente definición de vehículo a motor: “Vehículo provisto de motor para su propulsión. Se excluyen de esta definición los ciclomotores, los tranvías y los vehículos para personas de movilidad reducida”. Dicha definición se recoge asimismo en el número 12 del Anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

..//..

D21



La consultante está percibiendo la prestación por desempleo. Tiene la posibilidad de realizar un servicio profesional independiente de creación de imagen corporativa. Este servicio sería ocasional y único, por lo que no va a darse de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. Si la renta obtenida por el mencionado servicio profesional está sometida a retención a cuenta del IRPF



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3576-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
17/12/2020
RIRPF RD 439/2007, Arts. 74, 75.1, 76.1

CONTENIDO

Según establece el artículo 3.2 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), antes de iniciar una actividad económica, los titulares de la misma deben darse de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

En consecuencia, antes del inicio de la actividad económica profesional por cuenta propia que dice que va a desarrollar, debe darse de alta en dicho Censo en las Oficinas de la AEAT. Esta circunstancia es independiente de su situación de desempleado.

Los rendimientos derivados de la mencionada actividad económica se deberán declarar en la declaración anual del IRPF como rentas de actividades económicas.

Por tanto, estas rentas estarán sometidas a las obligaciones formales y registrales que establece el IRPF para los rendimientos de actividades económicas (retenciones, pagos fraccionados, libros registro, etc.).

Por lo que se refiere a la obligación de practicar retenciones a cuenta sobre la factura emitida, en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) – en adelante, RIRPF – se regula la obligación de retener a cuenta del Impuesto, disponiendo:

“1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.”

Es decir, que para que exista obligación de retener a cuenta del IRPF es necesario que se cumpla una doble condición:

- 1ª Que el pagador de la renta sea un obligado a retener a cuenta.
- 2ª Que la renta satisfecha esté sometida a la obligación de retener.

Por lo que se refiere a la primera condición, el artículo 76.1 del RIRPF establece:

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.
- b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
- d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)”

Como en el caso planteado, el pagador de la renta parece que es una empresa, la primera condición se cumple y dicha empresa deberá practicar retención a cuenta del IRPF cuando satisfaga rentas sometidas a retención.

Por lo que se refiere a la segunda condición, el artículo 75.1 del RIRPF establece:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.

..//..

D22



Obligación de presentar la declaración del IRPF por la obtención de ganancias patrimoniales en apuestas deportivas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3571-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/12/2020
Ley 35/2006, art. 96

CONTENIDO

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Partiendo de ese concepto, los premios obtenidos por la intervención en juegos de suerte, envite y azar han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan incorporaciones de dinero al patrimonio del contribuyente —no calificables como rendimientos— que dan lugar a la existencia de esas variaciones patrimoniales, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, no estando amparados por ningún supuesto de exención o no sujeción establecido legalmente.

Por su parte, respecto a las pérdidas en el juego, con efectos desde 1 de enero de 2012 se modificó —por el artículo 2.Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, BOE del día 28— la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley del Impuesto estableciendo que "no se computarán como pérdidas patrimoniales (...) las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período". A lo que añade que "en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley (los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial)".

La modificación introducida en la Ley del Impuesto supuso incorporar la incidencia en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pérdidas en el juego, pérdidas que con anterioridad a aquella fecha no se computaban.

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego cabe señalar que tal cómputo se establece a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo período impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos, sin intervenir en ese cómputo ningún otro concepto distinto al de la propia ganancia o pérdida.

Por tanto, una vez determinado cómo se computan las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego, se plantea por el consultante la incidencia de estas ganancias en la determinación de la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La regulación de la obligación de declarar se encuentra recogida en el artículo 96 de la Ley del Impuesto, artículo que en su apartado 1 establece con un carácter general que "los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan".

A continuación, el mismo artículo regula en sus apartados 2 y 3 los límites del ámbito de exclusión de esta obligación de declarar de la siguiente forma:

"2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

- a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.
- b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

- c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

..//..

D23



La ex suegra de la consultante le va a conceder un préstamo personal sin intereses a devolver en un plazo no superior a 5 años. Tributación de la operación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3565-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/12/2020
Ley 35/2006. LIRPF. Arts. 6.5, 25.2 y 40
TRLITPAJD. RD-Legislativo, art. 7,8, 45.I.B .15.

CONTENIDO

I) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) - en adelante TRLITPAJD- establece que:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

A su vez, el artículo 8.del mismo texto legal establece que:

“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.

(...)”.

Por otra parte, el artículo 45.I.B .15 del TRLITPAJD determina que:

“B). Estarán exentas:

(...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderán a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios.”.

De los preceptos expuestos se deriva que los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar, estará sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del impuesto. Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

..//..

D24



La entidad consultante dispone de vehículos en renting para uso de sus comerciales. Inclusión del seguro de los vehículos en la regla de valoración del artículo 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3562-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
16/12/2020
Ley 35/2006, art. 43

CONTENIDO

El artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), determina que "constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda". A lo que añade —en su segundo párrafo— que "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

A la valoración de las rentas en especie se refiere el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto estableciéndola con carácter general en el valor normal de mercado. A continuación, el mismo precepto recoge unas especialidades, de las que procede reseñar aquí la regulada en el número 1º.b) de ese mismo apartado, donde se dispone la siguiente valoración para los rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización o entrega de vehículos automóviles:

"En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior".

De acuerdo con esta norma de valoración, en el caso de vehículos arrendados mediante contrato de "renting" cedidos a los empleados, la retribución en especie derivada de la utilización por estos de los vehículos para fines particulares será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20 por ciento anual.

Se cuestiona por la entidad consultante si en la norma de valoración transcrita se considera incluido el seguro de los vehículos en "renting" que pone a disposición de los empleados de su red comercial para realizar su trabajo, en la parte que puede dar lugar a una retribución en especie por la utilización o disponibilidad para fines particulares.

Pues bien, la retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados para fines particulares es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como es el caso de los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento, por lo que estos conceptos no constituyen una retribución en especie adicional o independiente para el trabajador. No ocurre lo mismo con los gastos derivados del consumo de carburantes, que constituirían retribución en especie separada e independiente si fuesen satisfechos por la empresa. Así se ha venido pronunciando este Centro directivo en sus contestaciones vinculantes, de las que se pueden citar aquí a título de ejemplo las siguientes: V1171-08, V1640-09 y V0655-19.

Por tanto, y dando contestación expresa a la consulta formulada, la norma de valoración del uso para fines particulares de vehículos arrendados mediante contrato de "renting" incluye el seguro del vehículo, tanto en el supuesto de estar incluido el seguro en el contrato de "renting" como en el supuesto de ser contratado por la parte arrendataria, como parece suceder en el presente caso.

D25



El consultante es una persona física que percibe los rendimientos económicos derivados de la cesión a una entidad de los derechos de autor cuya titularidad original correspondía a una persona que ha fallecido. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los rendimientos percibidos por la consultante y obligación de declaración

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3560-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
16/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 20-Uno-26º, 164

CONTENIDO

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

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

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

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

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

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto regula el concepto de prestación de servicios y establece lo siguiente:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

(...).".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios consistente en la cesión de derechos de autor objeto de la consulta que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

..//..

D26



La comunidad de bienes consultante se dedica al comercio al por menor de vehículos de segunda mano, en régimen de bienes usados. Forma de contabilizar las ventas y las compras tanto para IVA como para IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3547-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
11/12/2020
LIVA 37/1992, Art. 137.
LIRPF 35/2006, Arts. 28, 30.

CONTENIDO

La consulta planteada se refiere a la contabilización de las operaciones realizadas por la Comunidad de bienes consultante, por tanto, esta Dirección General de Tributos no es competente para su contestación, debiéndose dirigir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dependiente del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, competente en la materia.

No obstante lo anterior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se informa lo siguiente:

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa relativa al cálculo de la base imponible del Impuesto cuando se aplica el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se encuentra incluida en el artículo 137 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), que establece lo siguiente:

"Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

Cuando se transmitan objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados por el sujeto pasivo revendedor, para el cálculo del margen de beneficio se considerará como precio de compra la base imponible de la importación del bien, determinada con arreglo a lo previsto en el artículo 83 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la importación.

Dos. Los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Estos precios se determinarán en la forma prevista en el apartado anterior para calcular el margen de beneficio de cada operación sujeta al régimen especial.

La aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. La modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para los siguientes bienes:

- a) Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.
- b) Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
- c) Libros, revistas y otras publicaciones.

No obstante, la Administración tributaria, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los indicados anteriormente, fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

2ª. La opción se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente y surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente. El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que quepa aplicar a las citadas entregas el régimen general del Impuesto.

..//..

D27



Por un asesoramiento fiscal negligente, a la consultante le fue practicada una liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una donación recibida de su padre, al no resultar aplicable una reducción. Posibilidad de computar una pérdida patrimonial en el IRPF por el importe pagado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3545-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
11/12/2020
Ley 35/2006, art. 33

CONTENIDO

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Evidentemente, no se pueden calificar como pérdida patrimonial el gasto que se le pueda producir a un contribuyente por el pago de la cuota tributaria correspondiente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, en el caso de que la donación recibida se correspondiera con bienes o derechos (no una cantidad de dinero) la cuota impositiva pagada por aquel impuesto podrá tener su incidencia en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se produzca la transmisión por la consultante de esos bienes o derechos, incidencia que se produciría a través de su incorporación al valor de adquisición de los mismos, pues la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, incorporando este último la cuota que le corresponda del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 34 a 36 de la Ley 35/2006.

Se cuestiona también por la consultante cómo tributaría una indemnización en concepto de responsabilidad civil profesional que pudiera llegar a percibirse del asesor fiscal "negligente", o de la compañía aseguradora que cubriera esa responsabilidad civil del asesor. Al respecto, debe señalarse que el hecho de tratarse de una indemnización por responsabilidad civil nos llevaría al artículo 7.d) de la Ley del Impuesto donde se declaran rentas exentas "las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida". Ahora bien, en este caso la indemnización que pudiera llegar a percibirse no se correspondería con la indemnización exenta del artículo 7.d), sino que vendría a compensar el perjuicio económico causado a la consultante, es decir, daños patrimoniales, pero no los daños personales que ampara la exención.

Por tanto, procede descartar la aplicación de la referida exención, no estando amparada la indemnización objeto de consulta por ningún otro supuesto de exención o no sujeción establecido legalmente.

Respecto a la calificación de la indemnización —a efectos de determinar su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas—, en cuanto derivada de la responsabilidad civil contractual (por la negligencia en el cumplimiento de la relación contractual que se establece entre el asesor fiscal y la consultante), no puede ser otra que la de ganancia patrimonial, procediendo su integración en la base imponible general, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 33 —ya transcrito al inicio de esta contestación—, 45 —inclusión en la renta general de las ganancias y pérdidas patrimoniales no procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales— y 48 —integración y compensación de rentas en la base imponible general— de la Ley del Impuesto.

Complementando lo anterior, debe señalarse que, al no proceder esta ganancia patrimonial de una transmisión, su cuantificación se corresponderá con el importe de la indemnización, así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la misma ley, donde se determina que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso".

D28



El fondo de capital riesgo consultante otorga financiación a compañías españolas negociadas en sistemas multilaterales de negociación mediante la emisión por éstas de obligaciones convertibles en acciones de la propia compañía que son suscritas en su integridad por la entidad consultante. Dichas obligaciones abonan un cupón trimestral fijo, y además devengan, por una parte, un interés a tipo fijo anual que es objeto de capitalización a interés compuesto, cuyo importe total no se percibirá hasta la fecha de la conversión o, en caso de no producirse la conversión, hasta las fecha de vencimiento o amortización de las obligaciones, denominado "interés capitalizable pagadero en efectivo" o "interés PIK-cash" y, por otra, un interés a un tipo fijo anual que es igualmente objeto de capitalización a interés compuesto, cuyo importe total será convertible o canjeable en acciones de la compañía en la fecha de la conversión, o de no ejercitarse ésta total o parcialmente o de no producirse dicha conversión, será pagadero en efectivo en la fecha de vencimiento o amortización de las obligaciones, denominado "interés capitalizable convertible" o "Interés PIK-convertible". Momento en el que nace la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de la consultante por la compañía emisora de las obligaciones en relación con los intereses "PIK-cash" y "PIK-convertible" señalados en la descripción de hechos



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3538-20
SG de Operaciones Financieras
11/12/2020
Ley 27/2014 arts. 128-1, 128-3, 128-6-a
RD 634/2015 arts. 60-1-a, 65-1

CONTENIDO

La consulta alude, de una forma genérica, al sistema utilizado por la entidad de capital-riesgo consultante para otorgar financiación a compañías españolas negociadas en sistemas multilaterales de negociación, siendo dicho sistema la emisión por tales compañías de obligaciones convertibles en acciones que son íntegramente suscritas por la consultante y que tienen las siguientes características:

- Plazo de amortización entre cinco y siete años, pudiendo convertirse en acciones a partir del tercer año.
- Importe aproximado entre uno y tres millones de euros.
- Intereses que generan:

a) Interés a un tipo anual fijo sobre el nominal de la obligación, pagadero trimestralmente, hasta la fecha de conversión o, en su caso, de vencimiento o amortización anticipada de las obligaciones.

b) Interés a un tipo anual fijo, denominado "interés capitalizable pagadero en efectivo" o "interés PIK-cash", que se acumula al principal de la obligación determinando un sistema de capitalización a interés compuesto, y cuyo importe será objeto de pago al obligacionista en la fecha de la conversión y en el caso de que esa no se produzca, en la fecha de vencimiento o amortización anticipada de las obligaciones.

c) Interés a un tipo anual fijo, denominado "interés capitalizable convertible" o "interés PIK-convertible", cuyo importe total será convertible o canjeable en acciones de la sociedad o, en caso de que la conversión o canje no se produzca o no se ejercite totalmente, serán objeto de pago al obligacionista en efectivo en la fecha de vencimiento o de amortización anticipada de las obligaciones.

- Precio de conversión: precio actual de la acción de la compañía financiada, con una determinada prima.

La cuestión planteada se refiere al momento en que nace para compañía emisora de las obligaciones convertibles la obligación de practicar retención sobre los denominados intereses "PIK".

Al respecto, en un acuerdo de emisión de obligaciones convertibles, que se aporta como ejemplo del sistema de financiación usado por la entidad de capital-riesgo consultante, se señala:

"Las Obligaciones Convertibles devengarán los siguientes intereses desde la correspondiente fecha de suscripción y desembolso por parte de (la consultante):

..//..

D29



La consultante ha percibido en 2020 de un ayuntamiento una indemnización de 12.000 euros por daños morales. La indemnización se ha fijado mediante acuerdo que pone fin a un procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial. Tributación de la indemnización en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3537-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
Ley 35/2006, art. 7

CONTENIDO

En el acuerdo suscrito por la consultante con el ayuntamiento —denominado Acuerdo de terminación convencional. Convenio que se suscribe para la terminación convencional del procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial derivado de la anulación de la licencia del edificio “XXX”— se establece lo siguiente:

“PRIMERO. Los firmantes del presente acuerdo dan su conformidad a la finalización del procedimiento de responsabilidad patrimonial tramitado bajo el número (...) mediante el abono de una indemnización de 12.000,00 euros en concepto de resarcimiento por el daño moral por el sufrimiento padecido como consecuencia del largo procedimiento judicial derivado de la anulación de la licencia urbanística para la rehabilitación del edificio (...)-

SEGUNDO. El presente acuerdo, que se toma en aplicación del artículo 86 de la Ley 39/2015 de procedimiento administrativo común, sustituye a la resolución y tiene la consideración de acto final del procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial seguido por el interesado.

(...)”.

Con esta configuración de la indemnización, para determinar sobre su tributación en el IRPF se hace preciso acudir al artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su letra q) dispone que están exentas “las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial”.

En relación con el precepto transcrito, debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial (BOE de 4 de mayo), mantuvo su vigencia hasta el 1 de octubre de 2016, quedando derogado pasada esa fecha por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del día 2), pasando a quedar regulados aquellos procedimientos por la referida ley y por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del día 2), sin que ello suponga ninguna alteración en el ámbito de la exención: indemnización por daños personales en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas.

Por tanto, y teniendo en cuenta que la indemnización objeto de consulta se percibe en el ámbito del procedimiento por responsabilidad patrimonial planteado por la consultante contra el ayuntamiento y se corresponde con daños personales —concepto en el que se consideran incluidos los daños físicos, psíquicos y morales—, procede concluir que la indemnización objeto de consulta se encuentra amparada por lo dispuesto en el artículo 7.q) de la Ley del Impuesto, por lo que cabe calificarla como exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

D30



El consultante es comunero de una comunidad de bienes. Esta comunidad de bienes ha recibido servicios de un arquitecto y de un albañil, emitiendo ambas personas físicas facturas por los servicios prestados. Obligación de la comunidad de bienes de practicar retención a cuenta del IRPF a las facturas emitidas, tanto por el arquitecto como el albañil

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3534-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
RIRPF RD 439/2007, Arts. 74, 75.1, 76.1

CONTENIDO

En el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) – en adelante, RIRPF – se establece la obligación de retener a cuenta del Impuesto, disponiendo:

“1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.”

Es decir, que para que exista obligación de retener a cuenta del IRPF es necesario que se cumpla una doble condición:

1ª Que el pagador de la renta sea un obligado a retener a cuenta.

2ª Que la renta satisfecha esté sometida a la obligación de retener.

Por lo que se refiere a la primera condición, el artículo 76.1 del RIRPF establece:

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...).”

Como en el caso planteado, el pagador de la renta es una entidad en régimen de atribución de rentas, la primera condición se cumple y la comunidad de bienes deberá practicar retención a cuenta del IRPF cuando satisfaga rentas sometidas a retención.

Por lo que se refiere a la segunda condición, el artículo 75.1 del RIRPF establece:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) Las siguientes ganancias patrimoniales:

Las obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

Las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

Las derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto.”

De acuerdo con este precepto, estarán sometidas a retención a cuenta del IRPF, los rendimientos de actividades económicas derivados de actividades profesionales y determinados rendimientos de actividades empresariales, entre los que no se encuentran incluidos los derivados de la albañilería.

Por tanto, la comunidad de bienes deberá practicar retención a cuenta del IRPF a los ingresos derivados de la factura emitida por el arquitecto, mientras que no se existirá obligación de retener por los ingresos derivados de la factura emitida por el albañil.

D31



El consultante es una persona física cuya actividad es la de diseñador profesional cuyos diseños son incorporados a diferentes productos textiles, de hogar y de decoración. El diseñador debe crear una tienda virtual en la página web de una empresa, en la que se anuncia y pone a disposición de sus clientes los productos que incorporan su diseño. La empresa dueña de la página web es la que se encarga de la venta a los clientes finales de los productos, su distribución, las devoluciones, etc. El precio de venta lo acuerdan entre la empresa y el consultante, añadiendo, éste último, el margen que desee al precio base del producto. El consultante obtiene un porcentaje del producto vendido según acuerdo con la empresa comercializadora de los productos, que es quien le paga por sus servicios. Tributación por el IAE, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligaciones tributarias formales



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3531-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Arts.17.2 y3.
RIRPF, RD 439/2007, Art. 95.2 b) 1º.

CONTENIDO

1. Obligaciones tributarias formales.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), sobre las obligaciones tributarias formales establece en su artículo 29 lo siguiente:

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

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

../..

D32



El consultante ejerce la actividad económica de comercio al por menor de pescado, epígrafe 643.1 del IAE. El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación objetiva. La actividad se ejerce en dos locales, y, en la misma, colabora el cónyuge del titular de la actividad. Ambos trabajan a jornada completa, no teniendo personal asalariado. Cómputo del cónyuge como personal no asalariado



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3530-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
Orden HAC/1164/2019, Anexo II, Instrucciones IRPF nº 2.1.1ª.

CONTENIDO

En primer lugar, se debe hacer constar que, aunque la actividad se desarrolle en dos locales, se trata de una única actividad económica.

Por lo que se refiere al cómputo del módulo "personal no asalariado", la instrucción nº 2.1.1ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenida en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre) establece:

"1ª) Personal no asalariado. Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, su cónyuge y los hijos menores que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado de acuerdo con lo establecido en la regla siguiente.

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Para el resto de personas no asalariadas se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos mil ochocientas horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a mil ochocientas, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y mil ochocientas.

El personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33% se computará al 75 por 100.

Cuando el cónyuge o los hijos menores tengan la condición de no asalariados se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista en el párrafo anterior, y no haya más de una persona asalariada. Esta reducción se practicará después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por grado de discapacidad igual o superior al 33%."

De acuerdo con lo dispuesto en esta instrucción, el cónyuge o los hijos menores del titular de la actividad que tengan la condición de personal no asalariado se computarán al 50 por 100, siempre que el titular se compute por entero, antes de aplicar la reducción por discapacidad, y no haya más de una persona asalariada.

En el caso planteado, según los datos aportados en la consulta, el titular de la actividad se va a computar por entero y además la actividad se desarrolla sin personal asalariado, por lo que se dan las condiciones de computar al cónyuge al 50 por 100.

D33



El consultante se está planteando retirar dinero para guardarlo en su domicilio, teniendo la intención de volver a ingresar el importe retirado en el banco, transcurrido un período de tiempo. Se consulta el tratamiento fiscal, por el IRPF, del reingreso de efectivo depositado en cuenta bancaria. Acreditación del origen del dinero ingresado

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3522-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
LIRPF, 35/2006, Art.6.

CONTENIDO

La retirada de dinero en efectivo y su posterior ingreso en una cuenta bancaria no tiene, en principio, trascendencia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que regula el hecho imponible del impuesto, establece que:

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.”

Cuestión diferente es la determinación del origen del dinero objeto de reingreso en cuenta bancaria, que de acuerdo con el texto de la consulta se había retirado previamente, lo que plantea diversas cuestiones prácticas, relativas a los medios de prueba para justificar su origen.

El artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, relativo a las fuentes del ordenamiento tributario, establece:

“1. Los tributos se registrarán:

(...).

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.”

Por su parte, el artículo 105 de la LGT en su apartado 1, relativo a la carga de la prueba, dispone:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”

Por último, el artículo 106.1 del referido texto legal, relativo a las normas sobre medios y valoración de la prueba, establece:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

D34



El consultante ejerce una actividad económica. Va a realizar unas obras en una vivienda que va a estar afecta a su actividad. Estas obras serán integrales, teniendo que demoler y posteriormente construir paredes, suelos, ventanas, etc. Si las obras de reforma son deducibles tanto en el IVA como en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3521-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/12/2020
LIVA 37/1992. Arts. 94, 95, 108.
RIRPF RD 439/2007, Art. 22.

CONTENIDO

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

A estos efectos, el artículo 94.Uno.1º de la Ley del Impuesto establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
- c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

Los servicios prestados por agencias de viaje que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley."

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

- 1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
- 2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
- 3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- 4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- 5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- 2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

..//..

D35



La sociedad civil consultante imparte clases extraescolares de inglés en escuelas privadas, concertadas y públicas. Esta actividad es facturada directamente a los padres y, en otras ocasiones, a los colegios o a la Asociación de Madres y Padres de Alumnos (AMPA). La consultante no tiene la autorización de su Comunidad Autónoma como centro educativo. Aplicabilidad de la exención del artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a las clases de inglés impartidas por la consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3493-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
02/12/2020
Ley 37/1992 art. 20-Uno-9

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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

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

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la sociedad civil 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 otro lado, el número 9º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto, determina la exención de las siguientes operaciones:

"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.

..//..

D36



Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la ayuda para compensar los costes derivados de la adaptación de las antenas de televisión afectadas por el proceso de liberalización de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital), que es solicitada por el consultante y concedida a la comunidad de propietarios a la que pertenece.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3489-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
02/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 8.3, 33.1, 88 y 89

CONTENIDO

La ayuda objeto de consulta se encuentra regulada en el Real Decreto 392/2019, de 21 de junio, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación de la banda de frecuencias 694-790 Mhz (segundo dividendo digital) (BOE de 25 de junio), que dispone lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto.

Este real decreto tiene por objeto la regulación de la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los gastos sobrevenidos por las actuaciones necesarias para la recepción o acceso de los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por el proceso de liberación de la banda de 694-790 MHz (banda del segundo dividendo digital), sin discriminaciones y en condiciones de igualdad de oportunidades.

Artículo 3. Actuaciones subvencionables.

1. Serán susceptibles de obtener subvención las actuaciones necesarias para la recepción o el acceso al servicio de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones regidas en comunidad de propietarios y sujetas al régimen de propiedad horizontal, que cuenten con sistemas de recepción afectados por el proceso de liberación del segundo dividendo digital, y que se realicen entre el 1 de junio de 2019 y el 30 de septiembre de 2020. (...).

Artículo 5. Beneficiarios.

1. Podrán solicitar y, en su caso, obtener la condición de beneficiario las comunidades de propietarios de un edificio o conjunto de edificios sujeto al régimen de propiedad horizontal establecido en el artículo 396 del Código Civil, así como en los correlativos de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal.

(...).”

Las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 88 del mismo texto legal añade que “Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”.

Y, según el artículo 89 de la LIRPF:

“1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades: (...).

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

(...).”

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la calificación de las rentas derivadas de la obtención de una subvención, es la de ganancia patrimonial, según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, según el cual “Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”.

Conforme con lo expuesto, la subvención de la que es beneficiaria la comunidad de propietarios consultante se atribuirá a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio, en cuanto, conforme al artículo 3 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, este es el módulo para determinar la participación de cada propietario en las cargas y beneficios por razón de la comunidad, salvo que en los estatutos de la misma se dispusiese otro reparto.

D37



El contribuyente es copropietario de una nave industrial que indica que no puede alquilar por motivos legales. Tampoco puede venderla puesto que no hay comprador que desee la misma debido a la imposibilidad de alquilarla. Solicita saber si procede imputar rentas inmobiliarias respecto de la nave y si son deducibles los gastos asociados a la misma como IBI, seguros, amortización y conservación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3487-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
02/12/2020
LIRPF, Ley 35/2006, Art. 85

CONTENIDO

El artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) regula la imputación de rentas inmobiliarias. Dicho artículo dispone lo siguiente:

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

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

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

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Quando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario. (...)."

El precepto citado tiene como finalidad someter a gravamen una capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de un inmueble o de un derecho real sobre el mismo, pero excluyendo la vivienda habitual.

Debe tenerse en cuenta que la imputación de rentas inmobiliarias no tiene en cuenta la utilización efectiva de la nave sino su disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atienda a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la no posibilidad de utilización de la nave, al limitar la Ley los casos en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes casos tasados: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas.

Además, debe también tenerse en cuenta que en el supuesto de inmuebles construidos incumpliendo la normativa urbanística o bien en suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, no se cumple necesariamente el requisito de no ser susceptibles de uso.

En conclusión, lo determinante en estos supuestos será que el inmueble en cuestión no sea susceptible de uso porque razones urbanísticas lo impidan, pero el contribuyente deberá acreditar que dichas causas existen y que imposibilitan el uso del inmueble.

De acuerdo con la documentación aportada, en escrito del Ayuntamiento de 2013, la nave se encuentra en un terreno urbano no consolidado. Para estos casos, el Plan General Municipal, indica que el suelo clasificado como urbano no consolidado por el mismo Plan queda dividido en unidades de actuación urbanizadora para el cumplimiento conjunto de los deberes de equidistribución, urbanización y cesión de la superficie de suelo público. En la clase de suelo urbano, dichas unidades de actuación podrán ser discontinuas. Asimismo, se delimitan unidades de actuación continuas y discontinuas para la obtención de las dotaciones correspondientes a los incrementos de aprovechamiento previstos en ámbitos de suelo urbano. Para el desarrollo de las unidades de actuación delimitadas en suelo urbano no consolidado, es necesaria la redacción y aprobación del Programa de Ejecución.

Indica el Ayuntamiento que no puede conceder ningún tipo de licencia nueva hasta que no se ejecute el planeamiento indicado.

No obstante, en el escrito que aporta el consultante de 2014 del Ayuntamiento que ratifica lo indicado en el escrito citado de 2013 se indica "que la parcela y la edificación existente se encuentran en régimen urbanístico de fuera de ordenación ABSOLUTA, por cuando que ocupa parte de terrenos afecta a dotaciones públicas tanto de zonas verdes como de viario. En estas condiciones y en virtud del artº 2.4.4 del vigente PGM y por remisión al artº 79.b) de la LESOTEX, sólo se podrán autorizar obras de conservación, sólo las actividades existentes que cuentan con licencia pueden mantenerse hasta que se produzca el desarrollo del APE y no se podrán conceder licencias para nuevas implantaciones o cambio de actividades ni reinicio de expediente de licencias anteriormente caducadas"

Por tanto, de la información aportada cabe concluir que el inmueble es susceptible de uso, aunque para futuras actuaciones requiera cumplimentar otros requisitos urbanísticos, por lo que procede la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la Ley del Impuesto, por los referidos inmuebles de los que es propietario el consultante.

Finalmente se indica que dicho régimen de imputación de rentas inmobiliarias no permite la deducción de gastos asociados al inmueble que genera las rentas imputadas.

D38



La consultante es una persona física que ha heredado de su marido un vehículo que había sido adquirido por éste en julio de 2018 con aplicación del tipo del 4 por ciento y que pretende ahora transmitir sin que hayan transcurrido 4 años desde su adquisición. Si tiene obligación de regularizar el tipo de gravamen que se aplicó en la adquisición del citado vehículo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3484-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

02/12/2020

Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Dos-1-4º RIVA RD 1624/1992 art. 26 bis

CONTENIDO

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

2.- Por su parte, el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

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

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

(...)

4º. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.”.

3.- El desarrollo reglamentario del artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley 37/1992, está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), que dispone lo siguiente:

“Artículo 26 bis. Tipo impositivo reducido.

(...)

Dos.1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

..//..

D39



La consultante es una entidad mercantil que presta los servicios de colegio privado y, además, también realiza las siguientes operaciones: la prestación del servicio de transporte escolar con medios ajenos, de comedor con medios propios y actividades extraescolares impartidas por profesionales externos. También vende los libros, el material y los uniformes escolares a sus propios alumnos y organiza viajes de estudios y excursiones y salidas culturales para los mismos. Por último, presta un servicio de traducción del título académico para su convalidación, subcontratando para ello a una entidad externa. Si dichas operaciones se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el ejercicio de su actividad. Epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas en los que debe darse de alta



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020

Consulta DGT V3483-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
02/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-9º, 20-Uno-13º, 92 a 114

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.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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

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

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

2.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

..//..

D40



La consultante es una entidad mercantil que presta servicios de quiropráctica a través de profesionales médicos. Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3478-20
SG de Impuestos sobre el Consumo
02/12/2020
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-3º

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

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

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

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

2.- Por otra parte, el artículo 20.º de la Ley del Impuesto declara que estará exenta del mismo:

"La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

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

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

A tales efectos se considerarán servicios de:

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

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

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

..//..



Consulta DGT V3472-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
01/12/2020
TRLRHL (RDLeg. 2/2004).
LIVA (Ley 37/1992).
RIRPF (RD 439/2007).

CONTENIDO

Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 78 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece en el apartado 1 "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."

Tienen la consideración de actividades económicas, cuando, en su ejercicio, se ordenen por cuenta propia medios de producción y/o recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 79.1, TRLRHL).

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (art. 83, TRLRHL).

En la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL, se establece la exención del impuesto, entre otros sujetos pasivos, para las personas físicas, lo cual significa que los sujetos pasivos que se hallen exentos no estarán obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto (artículo 5 del R.D. 243/1995, de 17 de febrero), así como tampoco resultarán obligados a presentar la comunicación a que hace referencia el apartado 3 del artículo 82 del TRLRHL, sin perjuicio del cumplimiento de las restantes obligaciones formales que les sean imputables.

En el escrito de consulta se señala que una persona física tiene intención de publicar sus obras y relatos, a través de XXXX, obteniendo unos ingresos por la venta de sus obras literarias.

A los solos efectos de la clasificación en las Tarifas del impuesto, la publicación y venta de las obras literarias por parte de su autor es una actividad que se halla sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, que se clasifica en las siguientes rúbricas de las Tarifas:

- La actividad de autor de obras literarias se clasifica en el grupo 861 de la sección segunda, "Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares", rúbrica en la cual debió figurar dado de alta el consultante si dicha actividad la ejerció anteriormente.

- Además, si el autor edita su propia obra literaria en formato electrónico, dicha actividad se clasifica en el epígrafe 476.1 de la sección primera, "Edición de libros".

El hecho de que el consultante perciba ingresos por las ventas efectuadas a través de la plataforma XXXX en forma de royalties u otros, no supone alteración en la clasificación de las actividades referidas, siempre que aquel no ceda los derechos de explotación de sus obras y no se den las circunstancias que impliquen el desarrollo de una actividad económica en los términos expuestos anteriormente, dando origen, en consecuencia, a un supuesto configurador del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La persona física consultante es escritor y va a publicar algunos de sus libros a través de una plataforma en línea que se encargará de su venta a terceros (en nombre propio) satisfaciendo al consultante un porcentaje del precio obtenido en la venta como contraprestación por dicha cesión de derechos.

El consultante se plantea si dicha operación se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

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

..//..

D42



El consultante proyecta participar en juegos de apuestas deportivas a través de portales de internet, contando para ello con los servicios prestados por terceros, pronosticadores o asesores, servicios consistentes en ofrecerle distintas opciones de apuestas. Determinación de la ganancia patrimonial resultante de la intervención en apuestas deportivas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, diciembre 2020



Consulta DGT V3471-20
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
01/12/2020
Ley 35/2006. Art. 33

CONTENIDO

Con efectos desde 1 de enero de 2012 se modificó —por el artículo 2. Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, BOE del día 28— la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), estableciendo que “no se computarán como pérdidas patrimoniales (...) las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período”. A lo que añade que “en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley (los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial)”.

La modificación introducida en la Ley del Impuesto supuso incorporar la incidencia en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pérdidas en el juego, pérdidas que con anterioridad a aquella fecha no se computaban.

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego cabe señalar que tal cómputo se establece a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo período impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos, sin intervenir en ese cómputo ningún otro concepto distinto al de la propia ganancia o pérdida, por lo que los honorarios de los pronosticadores o asesores (que pudieran intervenir para la realización por el consultante de sus apuestas deportivas no tienen incidencia en la determinación del importe de las variaciones patrimoniales derivadas del juego.

En este punto, y en relación con lo señalado en el párrafo anterior, debe quedar claro que las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego se corresponden con los importes de los premios, pues al no proceder de una transmisión su valoración viene dada por lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto: “En los demás supuestos (distintos de transmisión onerosa o lucrativa), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso”.

Se plantea también por el consultante la utilización de los pronosticadores o asesores mediante otro mecanismo: a través de una posible cesión de las cuentas de juego que el consultante pudiera tener con los diferentes operadores (casas de apuestas) para su utilización por terceros —prestando el consultante una cantidad a esos terceros para que apuesten a través de las cuentas cedidas y percibiendo de estos últimos al final el importe prestado más una retribución—. A este respecto procede indicar aquí que el artículo 34 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego (BOE del día 15), relativo a las obligaciones del participante durante la vigencia del contrato de juego, establece entre dichas obligaciones: “No ceder el registro de usuario a terceros, ni facilitar el uso no autorizado del mismo”; y en su artículo 33.2 establece: “El operador podrá suspender cautelarmente al participante que haya tenido, a su juicio, un comportamiento colusorio o fraudulento o que haya permitido la utilización de su registro de usuario por terceros, hasta que se demuestren los hechos. Contrastados los hechos, si el operador tuviera elementos de juicio suficientes para poder considerar probado que el participante ha incurrido en fraude, colusión o puesta a disposición de terceros de su propia cuenta, el contrato será resuelto unilateralmente y notificado este hecho, junto con los elementos de juicio recabados, a la Comisión Nacional del Juego”.

Expuesto lo anterior y sin entrar a valorar la viabilidad legal de la cesión de cuentas de juego, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas a través de las cuentas le corresponderán exclusivamente al consultante como titular de las mismas —así se indica también en el escrito de consulta: “las operadoras de juego declaran tanto las ganancias como pérdidas derivadas de las apuestas o participaciones on-line a su nombre (el consultante)”—, por lo que resulta también operativo lo antes señalado respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego.



Tribunal Económico-Administrativo Central
19 de noviembre de 2020
Art. 99.5 L.I.V.A. (L37/1992)
Art. 71.4 R.I.V.A. (RD1624/1992)
Art. 67.1 L.G.T. (L58/2003)

RESUMEN

Con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo así como a la del Tribunal de Justicia de la UE, debe concluirse que dejar transcurrir el plazo establecido para solicitar la devolución del IVA, tiene como consecuencia la prescripción del derecho a la devolución.

Se reitera con ello el criterio de la Resolución 06309/2018, de 18-9-2019

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 24/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/11/2017 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala Desconcentrada de Burgos, de fecha 29 de septiembre de 2017, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008.

SEGUNDO.- La recurrente presentó en plazo sus autoliquidaciones del IVA correspondientes a los períodos trimestrales 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2008, las tres primeras con unos resultados a compensar, respectivamente, de 72.397,33 euros, 324.963,33 euros, 233.455,37 euros, y la del 4T con un resultado a devolver de 100.449,82 euros.

En fecha 29 de enero de 2014 el administrador concursal de la mercantil reclamante, diciendo desconocer el motivo por el que no se solicitaron las devoluciones correspondientes a los importes indicados, presentó escrito ante la Delegación de Burgos de la Agencia Estatal de Administración tributaria solicitando la devolución de las citadas cantidades.

En favor de su derecho invocaba diversa jurisprudencia del Tribunal Supremo, alegando, en síntesis, que no había caducidad del derecho a recuperar los saldos no deducidos, aunque se hubiera perdido el derecho a compensar en períodos posteriores por el transcurso del plazo legalmente establecido para ello. El Órgano Gestor, con fecha 8 de abril de 2014, desestimó la solicitud de devolución por entender que había prescrito el derecho de la reclamante a la devolución. Dicho acuerdo fue notificado el día 21 del mismo mes y año.

TERCERO.- En fecha 20 de mayo de 2014 la interesada, disconforme con el anterior acuerdo, interpuso recurso de reposición. En el escrito de interposición insistió en los motivos ya apuntados en su solicitud de devolución, e invocaba las diferentes resoluciones que confirman el criterio vertido por la Sentencia de 4 de julio de 2007 del Tribunal Supremo, según la cual, dice, "caducado el derecho a deducir, o sea a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA solo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible."

Con fecha 23 de julio de 2014, el recurso fue desestimado por el Órgano Gestor, argumentando, en síntesis, que la jurisprudencia invocada sobre caducidad de cuotas a compensar no era aplicable en este caso, dado que el sujeto pasivo optó por solicitar la devolución en la autoliquidación del 4T de 2008 (pidió devolución de 100.449,82 euros), y que si el recurrente no incluyó todo el saldo a compensar que tenía a su favor en dicha devolución (porque no arrastró los resultados a compensar de los períodos anteriores), debió haber ejercitado su derecho a la rectificación de la autoliquidación del 4T/2008, pero no lo hizo, habiendo prescrito ya ese derecho de rectificación, así como el derecho a la obtención de la devolución inicialmente consignada.

CUARTO.- Contra el anterior acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, la interesada interpuso, el día 1 de septiembre de 2014, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala Desconcentrada de Burgos, reclamación económico administrativa, que fue tramitada con el número de RG 09/1063/2014. Con fecha 29 de septiembre de 2014 el Tribunal Regional dictó resolución desestimando las pretensiones del recurrente. Dicha resolución fue notificada el 11 de octubre de 2017.

QUINTO.- Con fecha 10 de noviembre de 2017 la interesada, disconforme con la anterior resolución, promovió ante este Tribunal Central el presente recurso de alzada. En el escrito de interposición, el interesado reiteró las alegaciones vertidas en las instancias anteriores, en síntesis, que no optó en el plazo de 4 años por la devolución de las cuotas a compensar de IVA del 1º, 2º y 3º trimestre de 2008, solicitando la devolución únicamente de las cuotas de IVA soportado que excedían del IVA repercutido en el 4º trimestre de 2008, y que la caducidad del derecho a compensar las cuotas no conlleva la caducidad del derecho a la devolución, dado que el principio de neutralidad del IVA se garantiza permitiendo la recuperación de las cuotas no compensadas cuando ha caducado el derecho a compensarlas. Transcribe la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de diciembre de 2010, en base a la cual considera que procede la íntegra devolución del IVA que no ha sido compensado y/o solicitado su devolución dentro del plazo de los cuatro años de prescripción, es decir del importe de 731.265,52 euros.

..//..

Autoliquidaciones del Impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente. Cómputo del plazo de presentación e ingreso

D44

Gaceta Fiscal, febrero 2021



Tribunal Económico-Administrativo Central
24 de noviembre de 2020
Art. 15 R.I.R.N. (RD1776/2004)

RESUMEN

El plazo de 4 años para la presentación del modelo 210 comienza a contarse desde el término del periodo de declaración o ingreso de las retenciones correspondientes.

Se reitera criterio de RG 5629/2015, de 13 de diciembre de 2019

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 23/04/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 03/04/2019 contra resolución del 28 de marzo de 2019 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se desestima la solicitud de devolución presentada en el modelo de declaración 210 referido al Impuesto sobre la Renta de no Residentes del ejercicio 2012.

SEGUNDO.-Con fecha 26-06-2018 la entidad X SA presentó el modelo 210, Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente), con numero de justificante ..., correspondiente al ejercicio 2012 (fecha de devengo 29-08-2012), en el que solicita la devolución de 6.670,60 euros.

Esta autoliquidación fue presentada por X SA como pagadora de los rendimientos sobre los que se practicaron las retenciones (a la entidad ZK BV, residente en Países Bajos) en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.3 del RD 1776/2004.

Con fecha 01-03-2019 se le notificó la apertura del trámite de alegaciones desestimando la solicitud de devolución por haber prescrito el derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo.

Con fecha 28-03-2019 el Jefe del Área de No Residentes de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dicta resolución por la que se desestima la solicitud de devolución por "haber sido sobrepasado el plazo para solicitar la misma". Esta resolución consta notificada al interesado el 28-03-2019.

TERCERO.-No conforme con la resolución anterior, el interesado interpone el 03-04-2019 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo, donde se le asigna el número RG 2114-19.

Puesto de manifiesto el expediente el interesado presenta el 30-09-2020 escrito de alegaciones en el que señala lo siguiente:

El cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de la cuota del IRNR ingresada comienza el día siguiente a aquel en el que finalizó el plazo para solicitar la devolución derivada de la normativa del IRNR, el cual coincide con el plazo para presentar la autoliquidación-modelo 210 con resultado a devolver.

Así teniendo en cuenta que el artículo 5.c).3º de la Orden EHA/3316/2010 señala que el plazo aplicable a las autoliquidaciones-modelo 210 a devolver finaliza a los cuatro años contados desde el término del periodo de declaración e ingreso de la retención, la prescripción del derecho a solicitar la devolución objeto del presente expediente se producirá por el transcurso de cuatro años a contar desde el 23 de octubre de 2016 por ser este el día siguiente al de finalización del plazo para solicitar la devolución de las cuotas.

De este modo, el cómputo de la prescripción de cuatro años del derecho a solicitar la devolución discutida se inició el 23 de octubre de 2016 y dicha prescripción, actualmente interrumpida, se produciría el 22 de octubre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

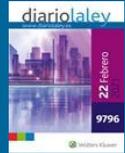
SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La adecuación a Derecho de la Resolución impugnada.

..//..

Tratamiento en el IVA de los descuentos en ventas de automóviles que son sufragados por la entidad financiera del grupo que concede la financiación

D45



Diario LA LEY, nº 9796, de 22 de febrero de 2021

Tribunal Económico-Administrativo Centralo
Resolución 21 octubre
Rec. 4177/2018

RESUMEN

Aclara el TEAC que en operaciones entre la distribuidora y la concesionaria los descuentos concedidos y asumidos como propios por un tercero, ajeno a la cadena comercial y condicionados a la suscripción por estos de los correspondientes créditos o préstamos, no minoran la base imponible de la venta del producto objeto de dicho descuento.

CONTENIDO

Resuelve el TEAC, la controversia sobre el sistema de descuentos en la adquisición de vehículos mediante financiación, cuando la financiación se obtiene gracias a una financiera del grupo del fabricante.

Señala la resolución que estos descuentos concedidos y asumidos como propios por un tercero, ajeno a la cadena comercial, no minoran la base imponible de la venta del producto objeto de dicho descuento.

Se trata de minoraciones de precio que se ofertan a los clientes condicionadas a la suscripción por estos de los correspondientes créditos o préstamos, pero sin que el importe obtenido por el fabricante ni por los concesionarios que comercializan los vehículos, se vea reducido.

La base imponible declarada por la entidad por la venta a los concesionarios de los vehículos objeto de una campaña, debe la diferencia entre el precio inicial satisfecho por el concesionario y la parte del descuento asumida por la entidad reclamante, quedando integrado en la base imponible la parte del descuento porque este importe tiene la consideración de contraprestación de la operación satisfecha por un tercero.

Por ello, lo correcto, y lo que falla el TEAC es aumentar la base imponible declarada en el importe de las aportaciones efectuadas para sufragar el descuento final a practicar a los concesionarios y finalmente al cliente.

En sentido contrario, si son deducibles los gastos de publicidad porque son inherentes a la propia actividad de fabricación de vehículos, con el fin de comercializar sus productos, por lo que si es correcta la deducción del IVA soportado en dichos gastos.

La publicidad de las marcas a favor de la empresa tenedora de la marca no equivale a un autoconsumo. Se trata de servicios publicitarios que guardan relación inmediata y directa con la actividad de fabricación y venta de vehículos al grupo.



Consulta DGT V3511-20
9 de diciembre de 2020
D.A 9ª R.D-ley 11/2020
Art. 66 L.G.T. (L58/2003)

CONTENIDO

DESCRIPCION DE HECHOS

Al consultante le gustaría conocer si el plazo de prescripción se ha ampliado como consecuencia de la declaración del estado de alarma. En el caso concreto, si ante un fallecimiento acaecido el día 12 de noviembre de 2015, cuyo periodo voluntario de presentación finalizó el 15 de mayo de 2016, el cual, en circunstancias normales hubiera prescrito el día 15 de mayo de 2020, vería aumentado su plazo de prescripción.

CONSULTA PLANTEADA

El consultante plantea si el plazo de prescripción para los procedimientos tributarios se ha suspendido como consecuencia de la declaración del estado de alarma.

CONTESTACION

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece:

“Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”

El artículo 67.1 de la LGT determina que:

“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. (...).”

El Real Decreto 463/2020, de 14 marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE número 67 de 14 de marzo), dispone en las disposiciones adicionales tercera y cuarta:

“Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.

(...).”

“Disposición adicional cuarta. Suspensión de plazos de prescripción y caducidad.

Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren.”

No obstante lo anterior, el apartado 6 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020 en la redacción dada por el 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 (BOE de 18 de marzo) señala que:

“La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 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 autoliquidaciones tributarias.”

..//..

La actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA

D47



Gaceta Fiscal, marzo 2021

**Consulta DGT V3623-20
22 de diciembre de 2020
Art. 1 Orden HAC/1164/2019**

CONTENIDO

DESCRIPCION DE HECHOS

Personas físicas que desarrollan la actividad económica VTC.

CONSULTA PLANTEADA

Si pueden determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva y tributar por el régimen especial simplificado del IVA.

CONTESTACION

En el artículo 1 de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre) se establecen actividades incluidas en el ámbito de aplicación de estos regímenes.

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

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

Requisitos para que tengan la consideración de gastos deducibles, los gastos de manutención incurridos por el propio contribuyente en el desarrollo de una actividad económica

D48



Gaceta Fiscal, marzo 2021

Consulta DGT V3619-20
22 de diciembre de 2020
Art. 1 Orden HAC/1164/2019

CONTENIDO

DESCRIPCION DE HECHOS

Cuáles son los requisitos exigidos en la Regla 5ª, letra c) del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, para que tengan la consideración de gastos deducibles, los gastos de manutención incurridos por el propio contribuyente en el desarrollo de una actividad económica. Se cuestiona si es necesario que dicho gasto se efectuó en un municipio distinto a aquel donde radica el centro de actividad económica del contribuyente.

CONSULTA PLANTEADA

Cuáles son los requisitos exigidos en la Regla 5ª, letra c) del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, para que tengan la consideración de gastos deducibles, los gastos de manutención incurridos por el propio contribuyente en el desarrollo de una actividad económica. Se cuestiona si es necesario que dicho gasto se efectuó en un municipio distinto a aquel donde radica el centro de actividad económica del contribuyente.

CONTESTACION

La presente contestación parte de la premisa de que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa.

Sentado lo anterior, en lo que se refiere a la deducibilidad de los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de actividad económica, debe indicarse que el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, modificó la regla 5ª del apartado 2 del artículo 30 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, cuya letra c) ha quedado redactada de la siguiente forma:

"5ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores".

No obstante, además de estos requisitos particulares que establece la regla 5ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, hay que tener en cuenta el resto de los requisitos que, con carácter general, se exigen para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas.

Con respecto a los requisitos generales establecidos por la normativa del Impuesto para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LIRPF, "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo LIS, cuyo apartado 3 establece:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Por su parte, el artículo 15 de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"(...) e) Los donativos y liberalidades.

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

..//..



Consulta DGT V3647-20
29 de diciembre de 2020
Arts. 91-Dos-1-2º Ley 37/1992 L.I.V.A. (L37/1992)

CONTENIDO

DESCRIPCION DE HECHOS

La consultante es una editorial jurídica que comercializa diversos productos a través de su página web para facilitar la tarea de los profesionales del Derecho. Los clientes de la consultante pueden tener acceso al siguiente contenido digital:

- Manuales de consulta jurídica donde se analiza una norma o materia (comercializados con la denominación "Mementos") y que disponen de vínculos para acceder a información externa como puede ser jurisprudencia, doctrina administrativa y consultas oficiales.

Disponen de un sistema de actualización a través de boletines de actualidad mediante un sistema de alerta vía e-mail así como un sistema de búsqueda en línea que permite conducir de inmediato a los textos actualizados de los "mementos".

- Bases de datos: permiten el acceso a legislación, jurisprudencia, doctrina administrativa, consultas oficiales y consultas/comentarios que los autores de la propia entidad han elaborado, formularios, modelos oficiales, esquemas y similares a través de motores de búsqueda.

La contratación de este producto también puede dar acceso al contenido de los "mementos", de forma que el cliente, al realizar la búsqueda de la información en la base de datos, tendría acceso directo mediante un link a la parte del "Memento" que analiza la materia objeto de búsqueda.

La entidad consultante también comercializa otros productos en formato digital como compendios de libros de autor de su propia editorial y de otras editoriales, revistas jurídicas digitales, así como un servicio de análisis jurídico en línea que permite conocer de forma continua la actualidad con diferentes niveles de profundidad y enfoque, cambios normativos, consecuencias y aplicación práctica.

Asimismo, la entidad consultante contrata con proveedores para que lleven a cabo ejecuciones de obra relacionadas con la elaboración material de las publicaciones digitales a las que se ha hecho referencia.

CONSULTA PLANTEADA

Aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento a los productos comercializados por la entidad consultante, así como a las ejecuciones de obra contratadas, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

CONTESTACION

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

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

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

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

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

(...)

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

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

..//..

IIIE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Autoconsumo: no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos

D50



Gaceta Fiscal, marzo 2021

Tribunal Económico-Administrativo Central

25 de enero de 2021

Arts. 51.2.c) y 79.3.a) Ley 38/1992

Arts. 14.1.a), 15.1.c) y 21.5. Párrafo tercero Directiva 2003/96/CE

RESUMEN

El autoconsumo de hidrocarburos estará no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos. A tal efecto hay que tener en cuenta que sólo tendrán la consideración de hidrocarburos a efectos del Impuesto Especial de Hidrocarburos aquellos productos que se encuentren incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, definido en el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

El TJUE señala que la exclusión del hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos solamente será posible cuando los productos finales obtenidos vayan a ser gravados por el impuesto armonizado (sentencia Koppers Denmark ApS, de 6 de junio de 2018, dictada en el asunto C-49/17).

Reitera criterio de RG 00/08526/2015 (28-03-2019).

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó en fecha 19 de julio de 2018 la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, de los meses de junio a diciembre de 2014 y la devolución por ingresos indebidos de un importe de 836.320,34 euros, concretamente de la parte de las cuotas del Impuesto correspondiente al gas natural recibido en régimen suspensivo y utilizado en la planta de cogeneración ... para la producción de energía eléctrica o para la producción de energía térmica útil.

Asimismo, en fecha 20 de febrero de 2019, la entidad reclamante solicitó la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, del ejercicio 2015 y la devolución por ingresos indebidos de un importe de 1.457.484,60 euros, concretamente de la parte de las cuotas del Impuesto correspondiente al gas natural recibido en régimen suspensivo y utilizado en la planta de cogeneración ... para la producción de energía eléctrica o para la producción de energía térmica útil.

La representación de la sociedad fundamenta las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en la vulneración del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE que supone la imposición establecida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales sobre los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando estos productos se utilizan para la generación combinada de electricidad y calor, tras la modificación introducida en la Ley de Impuestos Especiales mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En apoyo de sus pretensiones la sociedad cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de mayo de 2018, dictada en el Asunto C-31/17, Cristal Union.

Conforme a lo previsto en los artículos 87 y 177 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, con fechas 15 de enero y 29 de febrero de 2019 se notificaron a la sociedad el inicio de las comprobaciones inspectoras previstas en el artículo 145 de la Ley 58/2003, General Tributaria en el ejercicio de las funciones a que se refiere el artículo 141 de la misma, referentes a los ejercicios 2014 y 2015 por el concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, actuación de carácter general.

El 19 de febrero de 2019 se constituyó la Inspección frente a la entidad a fin de documentar los resultados de la actuación inspectora realizada en el marco del expediente 2019 ...6 en relación con el Impuesto especial sobre hidrocarburos, ejercicio 2014, formalizando al efecto acta A02/...0 en la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos instada por el interesado.

El 11 de abril de 2019 se constituyó la Inspección frente a la entidad a fin de documentar los resultados de la actuación inspectora realizada en el marco del expediente 2019 ...9 en relación con el Impuesto especial sobre hidrocarburos, ejercicio 2015, formalizando al efecto acta A02/...5 en la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos instada por el interesado.

Con fechas 25 de marzo y 10 de junio de 2019, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó denegar las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos presentadas.

SEGUNDO.-Disconforme con las resoluciones anteriores, con fechas 23 de abril de 2019 y 9 de julio de 2019, la interesada presentó reclamaciones económico-administrativas ante este TEAC, que fueron registradas con R.G.: 2154/2019 y R.G.: 3955/2019, reiterando, en síntesis, las alegaciones planteadas anteriormente.

..//..

Junisprudentzia
Junisprudencia



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

RESUMEN

La Sala sentenciadora se dividió por la mitad acerca de la solución de la cuestión implícita en el título de este comentario: mientras que la mayoría consideró no aplicable el principio non bis in idem, el voto particular señaló algunas especialidades del caso que cuestionan esta solución.

La sentencia pone de manifiesto las relaciones que existen entre dicho principio y la teoría penal de los concursos, así como los problemas que plantea la responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

La Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia impuso una sanción a la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. por la comisión de una infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la Ley General Tributaria (LGT) por la expedición de facturas falsas por servicios no prestados realmente. Por otra parte, la sociedad MERCURY HOUSE, S.L. fue sancionada por la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ejercicio 2008, y solicitar las correspondientes devoluciones, utilizando para ello facturas falsas, entre las cuales se encontraban las emitidas por PÓRTICO PROMOCIONES. En 2011 la Dependencia Regional de Recaudación declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria de la sanción impuesta a PÓRTICO PROMOCIONES por ser causante o colaboradora en la infracción cometida por esta, de acuerdo con el artículo 42.1 a) de la LGT. El fundamento de la derivación de la responsabilidad consistió «en el hecho de que ambas entidades forman parte de un mismo conglomerado empresarial que tiene por finalidad la promoción, construcción y venta de viviendas en el término municipal de Catral (Alicante)».

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana confirmó el acuerdo de declaración de reponsabilidad de MERCURY HOUSE y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestimó el recurso de alzada contra esta resolución.

La Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 5 de noviembre de 2018 (rec. núm. 267/2017 – NFJ079137–), estimó el recurso contra la resolución del TEAC. La Sala aceptó la vulneración del principio non bis in idem alegada por la sociedad recurrente, basándose exclusivamente en una supuesta identidad entre el asunto enjuiciado y el resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 6 de julio de 2015 (rec. núm. 3418/2013 –NFJ059217–). Tal identidad, sin embargo, no existía, pues en este último supuesto la infracción por la que había sido sancionado el obligado tributario era la del artículo 191 de la LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Este precepto utiliza la circunstancia de que «se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados» como criterio de calificación de la infracción, y por ello era directamente aplicable el actual artículo 180.1 de la LGT1, que dispone lo siguiente: «Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente». Esta norma se refiere a un aspecto del principio non bis in idem pero no es el principal ni agota, como es obvio, su contenido. Por ello, una vez constatado que los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, que son los que entran en consideración en el presente caso, no se refieren a la utilización de facturas falsas como criterio de graduación o circunstancia de calificación de las respectivas infracciones, la tesis de la citada SAN de 5 de noviembre de 2018 resulta inaplicable al presente caso. El artículo 180.1 de la LGT pasa a ocupar un lugar marginal en la argumentación en el recurso de casación, aunque el Auto de admisión de 9 de mayo de 2019 (rec. núm. 325/2019 –NFJ079136–) lo sigue mencionando sin ninguna justificación. Según este Auto, las cuestiones que presentan interés casacional se formulan en los siguientes términos:

Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Particularmente, si esa doble represión es vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180.2 (en la redacción vigente ratióne temporis, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT y si el principio non bis in idem según ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo, consiente tal duplicidad.

..//..



Carmen Banacloche Palao
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
URJC

RESUMEN

El objeto de este trabajo es analizar la importante Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre (rec. núm 434/2016 –NFJ079842–) que cambia radicalmente la interpretación mantenida hasta la fecha y considera que, en atención a su naturaleza compensatoria, los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos constituyen un supuesto de no sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

El caso planteado parte del procedimiento de comprobación limitada que inició la Administración tributaria por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicio 2010, circunscrito a la «comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora». El procedimiento finalizó con una liquidación provisional en la que la Administración tributaria incrementó la base imponible del ahorro del contribuyente por importe de 50.264,14 euros, percibidos en concepto de intereses de demora, reconocidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en 2010 como consecuencia de una reclamación económicoadministrativa interpuesta por el contribuyente.

La interpretación que efectuó la Administración tributaria fue corroborada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 23 de febrero de 2017, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente, entendiendo que «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, debido a su carácter indemnizatorio, dan lugar a la existencia de una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro».

El contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, recurso que fue estimado por la Sentencia de 3 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 688/2017 –NFJ076333–), de acuerdo con la cual:

[...] el importe percibido en concepto de intereses de demora no tiene la consideración de ganancia patrimonial, atendiendo al propio carácter de los intereses de demora cuya naturaleza persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. Nótese que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial en función de quién ha hecho frente al pago de los mismos, la Administración o el contribuyente.

El abogado del Estado interpuso recurso de casación contra la sentencia del tribunal valenciano el cual, finalmente, no prosperó, de conformidad con los argumentos de la Sentencia 1651/2020 del Tribunal Supremo (TS) de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 434/2016 –NFJ079842–), objeto de este comentario.

2. Doctrina del tribunal

La Sección Segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TS da un vuelco a la tradicional interpretación sobre la tributación en el IRPF de los intereses de demora percibidos por el contribuyente, los cuales hasta ahora se gravaban bien como rendimientos del capital mobiliario (cuando tuvieran naturaleza remuneratoria), bien como ganancias de patrimonio (en caso de que su carácter fuera indemnizatorio). Considera el Alto Tribunal, en cambio, que estamos ante un supuesto de no sujeción, ya que «cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, es evidente que no existe ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida».

El TS hila su razonamiento sobre la no sujeción de los intereses de demora abonados por la Administración tributaria con la no deducibilidad de esos mismos intereses cuando son soportados por el contribuyente: «Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos».

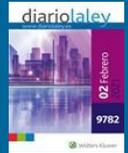
En definitiva, sobre la base de la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, el Alto Tribunal aboga por su no tributación en el IRPF, so pena de frustrar tal finalidad, «al menos parcialmente».

..//..

La prueba de los gastos de desplazamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Comentario a la STS, Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) 1310/2020, de 15 de octubre, Sección Segunda (RC 5926/2018). Gastos de desplazamiento en el IRPF. Concreción de las obligaciones probatorias del contribuyente

J03



Diario LA LEY, nº 9782, de 2 de febrero de 2021

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

CONTENIDO

I. Datos de identificación

Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo 1310/2020, de 15 de octubre, ECLI:ES:TS:2020:3275, Sección Segunda (RC 5926/2018).

Ponente D. Jesús Cudero Blas.

II. Resumen del fallo

1º. Mediante resolución de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de A Coruña, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se formularon frente a un contribuyente liquidaciones provisionales correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011; las mismas resultaron a ingresar 3.371,75 euros y 3.065,65 euros, respectivamente.

2º. Formulada reclamación económico administrativa contra la anterior resolución, fue la misma desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 28 de abril de 2017.

3º. La STSJ de Galicia 199/2018, de 6 de junio (Sección Cuarta) desestimó el recurso contencioso administrativo 15389/2017 formulado contra la anterior resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 28 de abril de 2017.

4º. Interpuesto recurso de casación, el Tribunal Supremo mediante STS 1310/ 2020, de 15 de octubre, estableció la correspondiente doctrina casacional y procedió a la estimación del recurso de casación en los siguientes términos:

«PRIMERO. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo, por remisión al fundamento jurídico cuarto in fine de la sentencia núm. 96/2020, 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018.SEGUNDO. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por ... contra la sentencia de fecha 6 de junio de 2018, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el procedimiento ordinario núm. 15389/2017, sentencia que se casa y anula.

TERCERO. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 15389/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 28 de abril de 2017, desestimatoria de la reclamación ... presentada contra el acuerdo de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de A Coruña, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2010 y 2011, resolución y acuerdo administrativo que se anulan por su disconformidad a Derecho.

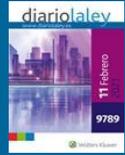
CUARTO. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia».

..//..

La repercusión impropia del IVA en documento distinto al de la factura no es subsumible en el tipo del artículo 170.2.3º de la Ley del Impuesto

J04

Diario LA LEY, nº 9789, de 11 de febrero de 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1610/2020, 26 noviembre
Rec. 7925/2018

RESUMEN

Los principios de legalidad y tipicidad imponen una interpretación restrictiva del precepto sancionador, por lo que debe limitarse a una indebida repercusión que se hubiera realizado, - única y exclusivamente-, en una factura, y no en documentos distintos de los reflejados en el tipo infractor.

CONTENIDO

No es posible subsumir en la conducta tipificada en el artículo 170.2.3º LIVA, una repercusión impropia del IVA efectuada mediante un documento distinto al de la factura, - una escritura pública-, por el solo hecho de la falta de ingreso de las cuotas impositivas debidas.

Los principios de legalidad y tipicidad imponen una interpretación restrictiva del precepto sancionador, por lo que debe limitarse a una indebida repercusión que se hubiera realizado, - única y exclusivamente-, en una factura, y no en documentos distintos de los reflejados en el tipo infractor.

Aunque en ocasiones el Tribunal Supremo ha venido equiparando, a efectos de repercusión o de deducción, la escritura pública -y otros documentos mercantiles-, a la factura, esta extensión no puede llevarse al campo sancionador, que siempre debe ser interpretado de forma restrictiva; si esta hubiera sido la intención del legislador debía haber acometido una reforma del precepto sancionador para cubrir la sobrevenida laguna puesta de manifiesto con la mera referencia a la factura, - sugiere la sentencia-.

Además apunta que sin dudar que la conducta sea reprochable, dando lugar a una especie de antijuridicidad material, ello por si solo no autoriza a extender el tipo sancionador a casos distintos de los previstos taxativamente en él.

Sólo es admisible la punición de conductas castigadas mediante ley previa a la comisión de los hechos, al margen de la reprobabilidad de los hechos o de lo injustos que resulten o parezcan.

Por ello, el Supremo declara que no cabe subsumir en el tipo del artículo 170.2.3º LIVA la repercusión impropia operada en un documento distinto a la factura so pena de vulnerar los principios de legalidad y tipicidad, así como el de prohibición de la analogía in malam partem.

La obligada interpretación estricta de la norma penal lleva a la conclusión de que a los solos fines punitivos la repercusión debe realizarse, única y exclusivamente, en una factura, no en documentos distintos de ésta, reflejada en el tipo infractor, y por ello en el caso se revoca la liquidación y sanción impuestas contra legem.

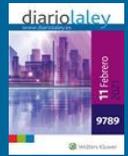
Discrepa del fallo mayoritario el Magistrado D. Nicolás Maurandi Guillén para quien la sentencia efectúa una reducción del tipo que carece de justificación.

Sostiene que descartar el ilícito administrativo por faltar un elemento que no figura en la descripción que configura el tipo de ilícito administrativo, supone trasladar el comportamiento de la parte recurrente hacia el ilícito penal, con el contrasentido que supone abandonar el propósito del legislador de que, lo que es un mismo injusto material, no sea castigado como delito sino como infracción administrativa cuando acaece en el ámbito tributario.

Y denuncia como erróneo exigir como elemento típico del ilícito administrativo un específico concepto de factura que no figura en la definición de la infracción administrativa.

IRPF: tributación de los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, derivados de actuaciones que se prolongan más de dos años (STS de 11 noviembre 2020)

J05



Diario LA LEY, nº 9790, de 12 de febrero de 2021

Benjamín Górriz Gómez
Juez sustituto

SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. STS de 11 de noviembre de 2020 (Rec. Casación 820/2018)
- III. Doctrina jurisprudencial
- IV. Aplicación al caso concreto

RESUMEN

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2020 (Sec. 2ª, rec. casación 820/2018, ponente D.ª María de la Esperanza Córdoba Castroverde), se pronuncia sobre los requisitos necesarios para que los ingresos obtenidos por un Abogado, en el ejercicio de su profesión, en un período de generación superior a dos años, gocen de la reducción prevista en el art. 32.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

CONTENIDO

I. Antecedentes

El art. 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), dedicado a las reducciones de los rendimientos de actividades económicas, dispone, por lo que interesa, lo siguiente:

«Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

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

En el caso analizado por la STS que se reseña, el contribuyente, Abogado de profesión, aplicó la reducción del 40% prevista en el art. 32.1 LIRPF, sin embargo, la Administración tributaria consideró que dicha reducción no resultaba de aplicación.

En la vía administrativa previa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional correspondiente, el interesado manifestó que «su actividad se circunscribe a las reclamaciones judiciales por defectuosa asistencia sanitaria (...) lo cual conlleva un plus de complejidad y dedicación al ser objeto del pleito una especialidad, como la medicina, ajena al ámbito de Derecho y que requiere un esfuerzo ímprobo para el buen fin del pleito».

Al respecto, el TEAR consideró que «la complejidad en el trabajo no puede determinar la existencia de una renta irregular cuando dichas rentas proceden de su actividad habitual, como ha manifestado el interesado», por lo que entendió que la reducción del 40% no resultaba de aplicación.

El Tribunal Superior de Justicia, por su parte, consideró que «los rendimientos obtenidos por el demandante son regulares, no pudiendo alterar ese carácter regular el hecho de que el interesado pueda pactar el cobro de sus honorarios a la finalización de su actividad, o bien ir percibiéndose de forma fraccionada según se vayan realizando durante cada ejercicio actuaciones aisladas, las cuales determinarán el devengo del impuesto, o bien en un porcentaje adicional condicionadamente a si gana los pleitos, toda vez que no puede quedar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter tributario de los ingresos».

II. STS de 11 de noviembre de 2020 (Rec. Casación 820/2018)

La STS reseñada, precisa que el art. 32.1 de la LIRPF contiene una regla general: la aplicación de la reducción en el supuesto de hecho que precisa, y una excepción a dicha regla de reducción de los rendimientos y, con remisión a otras sentencias anteriores, precisa varios aspectos de la cuestión:

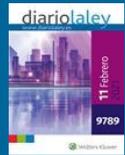
— Los «rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo período fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un período superior a los dos años».

..//..

El Supremo resuelve recurso sobre si la declaración tributaria extemporánea debe ser espontánea para evitar el recargo

J06

Diario LA LEY, n° 9790, de 12 de febrero de 2021



Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1579/2020, 23 noviembre
Rec. 491/2019

RESUMEN

El recargo no se excluye cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

CONTENIDO

Aún en el caso de una declaración tributaria espontánea, - entendida como aquella que se suscribe antes del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras para evitar el recargo-, resulta procedente la imposición del recargo.

Parte el Supremo de un concepto amplio de requerimiento previo y admite la posibilidad de que la autoliquidación complementaria de un periodo posterior pueda considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un periodo previo, incluso sin que medie un requerimiento administrativo en sentido estricto, pero en el caso, se presentó una autoliquidación espontánea, pues no fue consecuencia de una actividad inspectora que ya hubiera concluido a la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria, y se presentó casi seis meses antes de que concluyeran las actuaciones inspectoras.

La posibilidad de excluir el recargo por presentación extemporánea solo cabe cuando haya sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto; solo en estas condiciones cabe considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria; pero no se excluye el recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

La Sala estima el recurso porque erró el tribunal de instancia cuando considera que existe un requerimiento previo y que las declaraciones extemporáneas cumplieron su finalidad propia, que es incentivar el cumplimiento voluntario antes de que se efectúe un requerimiento, y en sentido contrario, subraya el Supremo que las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, son subsumibles en el supuesto previsto en el artículo 27.1 LGT, y por ello ajustada a derecho la exigencia del recargo.

Exención de “determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física”. Efecto directo. Concepto de “organismos sin fin lucrativo”

J07

Gaceta Fiscal, enero 2021



Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Cuarta
10 de diciembre de 2020

RESUMEN

Debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición, solo exime del impuesto sobre el valor añadido un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, la mencionada disposición no puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otras prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que aquella normativa no exime.

Debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos últimos.

CONTENIDO

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra m) — Exención de “determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física” — Efecto directo — Concepto de “organismos sin fin lucrativo”»

En el asunto C-488/18, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 21 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de julio de 2018, en el procedimiento entre Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen y Golfclub Schloss Igling e. V., EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta), integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra (Ponente), D. Šváby y S. Rodin y por la Sra. K. Jürimäe, Jueces; Abogado General: Sr. G. Hogan; Secretaria: Sra. M. Krausenböck, administradora; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2019; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre de Golfclub Schloss Igling e. V., por los Sres. J. Hoffmann y M. Mühlbauer, asesores fiscales; – en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por el Sr. T. Henze y la Sra. S. Eisenberg, y posteriormente por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes; – en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. de Ree, en calidad de agentes; – en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de noviembre de 2019; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 La presente petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Oficina Tributaria de Kaufbeuren, Delegación de Füssen, Alemania; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») y Golfclub Schloss Igling e. V. (en lo sucesivo, «Golfclub») en relación con la negativa por parte de la autoridad tributaria a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) determinados servicios relacionados con la práctica del golf, prestados por Golfclub a las personas que practican ese deporte.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El título IX de esa Directiva, relativo a las exenciones, incluye un capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», en el que figuran los artículos 132 a 134 de dicha Directiva.

5 El artículo 132, apartado 1, letras m) y n), de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

..//..

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. Interpretación de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente"

J08

Gaceta Fiscal, febrero 2021



**Tribunal Supremo
17 de diciembre de 2020**

RESUMEN

Por seguridad jurídica han de aplicarse al presente caso los mismos razonamientos de la sentencia antes transcrita, con la consecuencia de desestimar el recurso de casación y de responde a la pregunta formulada por la Sección Primera " Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones"

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso contra la sentencia dictada el 25 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso número 637/2016, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

En su parte dispositiva la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Jorge contra la Resolución impugnada, que se anula por no ser conforme a derecho, al igual que la liquidación de la que trae causa".

SEGUNDO.- La Sección de Admisión de esta Sala acuerda mediante auto de 6 de noviembre de 2019 acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4055/2019, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 25 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso número 637/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal y con los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- La recurrente formaliza el escrito de interposición en fecha 2 de enero de 2020, en el que termina suplicando que se dicte sentencia por la que, estimándolo, case la sentencia recurrida y declare que la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, exige que los rendimientos hayan sido declarados previamente por el contribuyente, no descubiertos con posterioridad por la Administración tributaria y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARCV impugnada.

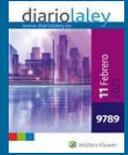
CUARTO.- Doña Inés Tascón Herrero, procuradora de los tribunales, en nombre y representación de doña Teodora, por escrito de 6 de marzo de 2020 solicitó la desestimación del recurso.

QUINTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 15 de diciembre de 2020.

..//..

Posibilidad de rectificar fuera del plazo la compensación de bases imponibles negativas originalmente aplicada en la autoliquidación por Sociedades

J09



Diario LA LEY, nº 9796, de 22 de febrero de 2021

Audiencia Nacional
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 11 diciembre 2020
Rec. 439/2017

RESUMEN

Mientras que a una declaración tributaria le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en el artículo 119, y, por ende, la limitación de su número 3; por el contrario, una autoliquidación tiene otro régimen jurídico, el previsto en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación cuando el obligado tributario considere que la autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

CONTENIDO

La compensación de las bases imponibles negativas es una opción tributaria del contribuyente que no puede ser limitada temporalmente.

La Audiencia Nacional resuelve que esta debe la interpretación que debe darse al artículo 119.3 LGT porque cuando dispone que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no pueden rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración, puesto en relación con el artículo 120.3 LGT que establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Y explica la sentencia que mientras que a una declaración tributaria le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; por el contrario, a una autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, el previsto en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

Por ello, la Audiencia reconoce la posibilidad del obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, sin ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT.

En el caso, la Audiencia estima el recurso porque la entidad recurrente solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2011, al amparo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria (LGT), porque había consignado unas Bases Imponibles Negativas (BINS), correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002, inferiores a las que tenía derecho a aplicar, ya que las BINS pendientes de compensación procedentes del IS 2001 suponían un importe de 468.240,07 euros, y sólo compensó en el IS 2011 244.246,84 euros; y las procedentes del IS 2002, ascendían a un importe de 478.283,51 euros, y no compensó cantidad alguna.

Siendo esta la situación, debió haberse acogido la solicitud de rectificación de la autoliquidación que comprendía la diferencia entre dichas cantidades, con la oportuna repercusión en la BI del ejercicio 2011 y una cuota a ingresar positiva de 176.032,99 euros, en lugar de haberse rechazado como se hizo en la resolución impugnada que erróneamente entendió que no era posible la rectificación, por ser extemporánea, al no haberse dentro del plazo voluntario de declaración.

Posibilidad de exigir requisitos que no figuran en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión

J10



Gaceta Fiscal, marzo 2021

**Tribunal Supremo
21 de enero de 2021**

RESUMEN

La aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la ley del impuesto no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de forma que sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Criterio reiterado de la Sala.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario núm. 260/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia con fecha 11 de julio de 2019 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"1. ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por C., SL contra la resolución de 4 de febrero de 2016 que se anula en los términos expuestos en el fundamento de derecho 4º y 6º, así como los acuerdos liquidatorio y de sanción que confirma, que se anulan en cuanto a dicho concepto, por no ser conformes a derecho, desestimándose en cuanto a lo demás el presente recurso contencioso-administrativo.

2. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de C., SL, demandante en la instancia, presentó escrito ante la Sala sentenciadora preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 20 de noviembre de 2019, lo tuvo por preparado, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, la parte recurrente, así como la Administración General del Estado.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de mayo de 2020, la admisión del recurso de casación, determinando asimismo la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de " fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. En el escrito de interposición del recurso de casación, la representación procesal de C., SL, tras argumentar lo que tuvo por conveniente, suplicó a la Sala:

"Que habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y, en su virtud, tenga por interpuesto recurso de casación en tiempo y forma contra la sentencia de 11 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 260/2016 y, previos los trámites procesales procedentes, dicte sentencia por la que case y anula la sentencia ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos señalados".

2. El abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación, suplicó a la Sala:

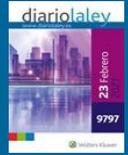
"Que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tenga por interpuesto el presente escrito de oposición y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que desestime el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada en los términos expresados en este escrito de oposición, fundamento de derecho sexto, ya que la liquidación tributaria originariamente impugnada no existe actualmente en el panorama jurídico, fue anulada por la sentencia de instancia. En todo caso, rogamos a la Sala que declare en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente de conformidad con las facultades que le atribuye el artículo 93 de la Ley Jurisdiccional".

QUINTO. Conclusión del proceso, deliberación, votación y fallo.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 19 de enero de 2021, fecha en la que se deliberó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

Tributación en el IVA de la remuneración por la comunicación pública de obras musicales

J11



Diario LA LEY, nº 9797, de 23 de febrero de 2021

Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Tercera
Sentencia 21 enero 2021
Asunto C-501/2019

RESUMEN

El titular de derechos de autor sobre obras musicales, realiza una prestación de servicios a título oneroso en favor de un organizador de espectáculos, - usuario final-, cuando se autoriza a este último, mediante una licencia no exclusiva, a comunicar públicamente dichas obras a cambio del pago de cánones, cobrados por una entidad de gestión colectiva designada que actúa en nombre propio, pero por cuenta del mencionado titular de derechos de autor.

CONTENIDO

Resuelve el TJUE la cuestión surgida a raíz de que una Asociación Cultural rumana, que había obtenido una licencia no exclusiva a cambio del pago de una tarifa por la comunicación pública de obras, organizó un espectáculo del que solo abonó en parte la tarifa correspondiente a entidad de gestión colectiva de derechos patrimoniales de autor.

Llegado el asunto a la vía judicial, en la instancia se consideró que se debía abonar la totalidad del importe, mientras que en la ,segunda instancia se entendió que la actividad no estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por su parte, el Tribunal Supremo de Rumanía alega que el órgano jurisdiccional de segunda instancia vulneró el Código Tributario y el principio de neutralidad del IVA, en la medida en que su resolución tiene por efecto que sea la entidad de gestión de los derechos de autor, y no la Asociación, quien soporte la carga de IVA, pese a no ser el usuario final de las obras.

El TJUE determina que el titular de derechos de autor sobre obras musicales, realiza una prestación de servicios a título oneroso en favor de un organizador de espectáculos, - usuario final-, cuando se autoriza a este último, mediante una licencia no exclusiva, a comunicar públicamente dichas obras a cambio del pago de cánones, cobrados por una entidad de gestión colectiva designada que actúa en nombre propio, pero por cuenta del mencionado titular de derechos de autor.

Y partiendo de esta premisa, declara la sentencia que en la medida en que la entidad de gestión colectiva cobra en nombre propio, pero por cuenta de los titulares de derechos de autor sobre obras musicales, los cánones que se les adeudan como contrapartida de la autorización para comunicar públicamente sus obras protegidas, está interviniendo en calidad de «sujeto pasivo», y por ello, la entidad ha recibido la prestación de servicios de los titulares antes de prestar personalmente el servicio al usuario final.

Es la entidad de gestión de los derechos de autor la que está obligada a emitir facturas en nombre propio a cargo del usuario final en las que figuren los cánones cobrados a este, IVA incluido, y son los titulares de derechos de autor los que están obligados a emitir a cargo de la entidad de gestión colectiva facturas que incluyan el IVA por la prestación realizada en concepto de los cánones recibidos.

Y apunta el TJUE que con el fin de respetar el principio de neutralidad fiscal, la entidad de gestión colectiva sujeta al impuesto está obligada a enviar al usuario final, en nombre propio, una factura que documente la percepción de los cánones adeudados por este, más el IVA para, posteriormente, tras recibir los cánones transferidos por esa entidad, los titulares de derechos de autor emitan una factura a cargo de dicha entidad en la que se recojan los cánones recibidos y el IVA que los grava.