

ZAZAB / BIDAT

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



Labores en la viña
Laguardia
Álava

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

Número anterior
Nº 223



ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-
DOKTRINAREN,
JURISPRUDENTZIAREN ETA
DOKUMENTU INTERESGARRIEN
BILDUMA

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

apirila
2021
abril

224

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

224 Zk.
2021 APIRILA

Nº 224
ABRIL 2021

Aurkibidea/Sumario

ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01



EDUARDO SANZ ARCEGA

Atribución de responsabilidades entre niveles de gobierno y preferencias por el sistema de impuestos y prestaciones en España.

Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 2, 2021

A02

JUAN CALVO VÉRGEZ

La delimitación del concepto 'adquisición de una nueva vivienda habitual' de cara a la aplicación de la exención por reinversión prevista en el IRPF.

Gaceta Fiscal, abril 2021

A03

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Un genuino totum revolutum. A propósito de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Quincena fiscal, Nº 3, 2021

A04

JUAN CALVO VÉRGEZ

Principales medidas tributarias aprobadas frente a la COVID-19 en el ámbito comunitario (aduanas, IVA e Impuestos Especiales).

Quincena fiscal, Nº 3, 2021

A05

JOSÉ LUIS GUTIÉRREZ CALLES

El régimen fiscal del Guardador de Hecho surgido de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad.

Quincena fiscal, Nº 3, 2021

A06

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

Robótica y fiscalidad: unas breves consideraciones.

Quincena fiscal, Nº 3, 2021

A07

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I).

Quincena fiscal, Nº 3, 2021

A08



JUAN CALVO VÉRGEZ

La transposición al ordenamiento tributario español de la directiva reguladora del intercambio automático y obligatorio de información concerniente a los llamados mecanismos transfronterizos. Consecuencias en los ámbitos jurídicos de privacidad y seguridad.

Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, Nº 36, 2020

A09



CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera.

Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, Nº 36, 2020



TEXTO LIBRE

A10



JULIA MARÍA DÍAZ CALVARRO

Garantías de los derechos de los obligados tributarios. Los principios de seguridad y transparencia ante el uso de la informática decisional en la administración tributaria.

Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, Nº 36, 2020

A11



ALEJO HERNÁNDEZ LAVADO

La fiscalidad del mecenazgo.

Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, Nº 36, 2020

A12

MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOCHEA

Fiscalidad de los planes de pensiones privados.

Laborum, Nº. 26, 2021

A13



FERNANDO GONZÁLEZ — DIEGO MARTÍNEZ LÓPEZ

El diseño de reglas fiscales en Gobiernos subcentrales.
El caso de España

Boletín económico de ICE, Nº 3133, 2021

A14

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

La eficacia de los límites a la minoración de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de concurso a la luz de la Directiva 2006/112/CE

Anuario de derecho concursal, Nº. 52, 2021

A15

ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED

El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 457, 2021

A16

RAFAEL RIVAS ANDRÉS

Presunción de veracidad y valor probatorio de escrituras y autoliquidaciones ante Hacienda

Revista Jurídica del Notariado, Nº 111, 2020

A17

JOSÉ MARÍA VÁZQUEZ MORENO

La fiscalidad de la conmutación del usufructo viudal en el ISD

Revista Jurídica del Notariado, Nº 111, 2020

A18

ROSA FRAILE FERNÁNDEZ

Propuesta de impuesto local sobre estancias turísticas

Tributos locales, Nº. 149, 2021

A19

DIEGO ALONSO DE ABEL

La necesaria reforma del ICIO

Aspectos problemáticos

Tributos locales, Nº. 149, 2021

A20

LAURA GONZÁLEZ-VILA PUCHADES — JORGE DE ANDRÉS SÁNCHEZ

Pensionistas con esperanza de vida reducida e incentivos fiscales del IRPF
Cobertura del riesgo de longevidad

Cuadernos de economía Vol. 44, Nº. 124, 2021

A21

JUAN CALVO VÉRGEZ

La delimitación del concepto "adquisición de una nueva vivienda habitual" de cara a la aplicación de la exención por reinversión en el IRPF

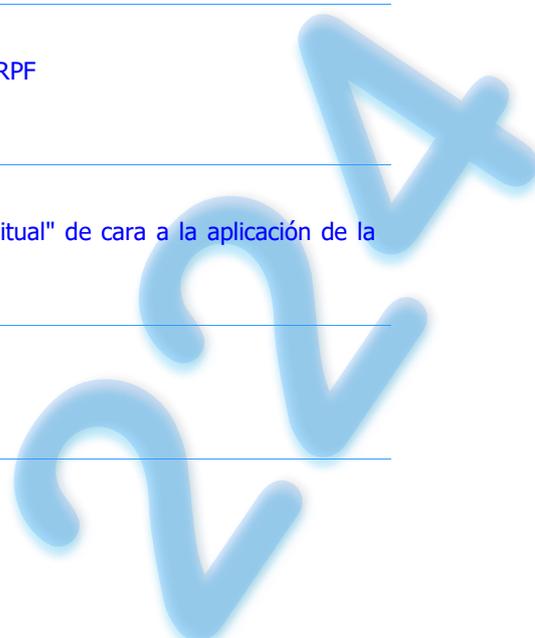
Gaceta fiscal, Nº. 417, 2021

A22

JUAN CALVO VÉRGEZ

Las consecuencias fiscales del Brexit

Quincena fiscal, Nº 4, 2021



A23 BERNARDO D. OLIVARES OLIVARES
¿Hacia una conservación ilimitada de los datos personales por parte de la Administración tributaria?
Quincena fiscal, Nº 4, 2021

A24 NIEVES SÁNCHEZ GIL
Cuestiones fiscales relevantes sobre las fusiones transfronterizas en las que la sociedad absorbida es residente fiscal en España
Quincena fiscal, Nº 4, 2021

A25 TERESA PUCHOL TUR
El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables
Quincena fiscal, Nº 4, 2021

A26 LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL
Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II)
Quincena fiscal, Nº 4, 2021

A27 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO — F. CARREÑO DE VICENTE
La base jurídica de los impuestos cedidos: ¿es posible su modificación sin el concurso de las Comunidades Autónomas?
El notario del siglo XXI, Nº. 96, 2021

A28 SERGIO LUIS DONCEL NÚÑEZ
Lealtad al Estado-nación y conciencia fiscal
El notario del siglo XXI, Nº. 96, 2021

A29 PABLO CHICO DE LA CÁMARA
Aspectos tributarios controvertidos del "teletrabajo"
El notario del siglo XXI, Nº. 96, 2021

A30 ALEJANDRO ESTELLER MORÉ
Imposición óptima y descentralización fiscal: el caso del IRPF
Investigaciones Regionales, Nº. 49, 2021

A31 MERCEDES FUSTER GÓMEZ
¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional
Quincena fiscal, Nº 5, 2021

A32 MILENKA VILLCA POZO
Análisis de la tributación del cohousing y reflexiones frente al impacto económico de la COVID-19
Quincena fiscal, Nº 5, 2021

A33 BORJA RUIZ DE AZÚA OCHOA DE ERIBE
Transposición a los Territorios Forales de las obligaciones de información derivadas de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 (DAC 6).
Forum Fiscal Nº 274, abril 2021

A34 IÑAKI ALONSO ARCE
La lucha contra el fraude fiscal: medidas adoptadas por las Diputaciones Forales
Forum Fiscal Nº 274, abril 2021

A35 JAVIER ARMENTIA BASTERRA
La buena fe en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria
Forum Fiscal Nº 274, abril 2021

A36

JAVIER ARMENTIA BASTERRA

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Novedades para el ejercicio 2020 en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa

Forum Fiscal Nº 274, abril 2021

A37

AITOR ORENA DOMÍNGUEZ

Posibles medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal: entrada en domicilio, presunción de obtención de rentas, monedas virtuales, recargos por extemporaneidad.

Forum Fiscal Nº 274, abril 2021

ADMINISTRAZIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

D01

CONSULTA VINCULANTE DGT V0134-21

La sociedad consultante comercializa al por mayor productos farmacéuticos y medicamentos. La consultante comercializa un producto, un pack de microenemas de 9g, solución de uso rectal para tratamiento de estreñimiento moderado, este producto sanitario está clasificado como no estéril.

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas del producto indicado.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D02

CONSULTA VINCULANTE DGT V0136-21

La consultante ejerce la actividad de formación musical, a través de la creación de un aula virtual en el que se desarrolla la programación de los conservatorios de música públicos.

Los alumnos que se suscriben al aula virtual tienen acceso a textos digitalizados utilizados en sus centros de estudio, para así poder estudiar y realizar ejercicios sonoros, interactivos y autocorregibles.

Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en el que la consultante debe constar dada de alta.

Aplicación de la exención de formación del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad descrita.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D03

CONSULTA VINCULANTE DGT V0137-21

La entidad consultante en una empresa especializada en programación informática que ha resultado adjudicataria de un contrato para la provisión de una solución integral para la gestión de bibliotecas de Ciencias de la Salud y cuyo destinatario es el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la prestación del citado servicio.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D04

CONSULTA VINCULANTE DGT V0138-21

La consultante es una entidad mercantil que se dedica a la actividad de limpieza y desinfección tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como en Francia. Con motivo de su actividad, sus trabajadores, en ocasiones, deben pernoctar en establecimientos hoteleros o pensiones fuera del municipio donde radica la empresa. Asimismo, dichos trabajadores utilizan los vehículos matriculados a nombre de la consultante para desplazarse al lugar donde se realiza el servicio, incurriendo en la compra de combustible.

Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se han soportado con motivo del desplazamiento de los trabajadores y adquisición de combustible. Requisitos de las facturas recibidas por la adquisición de estos bienes y servicios. En particular, cuando las operaciones tienen lugar en Francia.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D05

CONSULTA VINCULANTE DGT V0140-21

La entidad consultante presta servicios postales en su condición de operador del servicio postal universal en el territorio de aplicación del Impuesto. Uno de los sistemas de pago a la consultante consiste en la utilización de sellos (sistema de franqueo). La normativa sectorial prevé la posibilidad de que la consultante pueda vender "sobres prefranqueados", es decir, sobres que incorporan los sellos correspondientes, vendiéndose este a precio único al público.

Tributación de la venta de los sobres prefranqueados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



TEXTO LIBRE

D06



CONSULTA VINCULANTE DGT V0148-21

La entidad consultante recibe una subvención destinada a financiar parte del precio de las entregas de bienes que realiza a sus clientes. Estas ayudas forman parte de un conjunto de medidas autonómicas para la activación de la demanda de la región.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la referida subvención

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D07



CONSULTA VINCULANTE DGT V0150-21

La entidad consultante es un ayuntamiento que cede el aprovechamiento cinegético de un monte de utilidad pública a un club de caza a cambio de una contraprestación.

Exención del citado arrendamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D08



CONSULTA VINCULANTE DGT V0156-21

La consultante manifiesta que se dedica a la intermediación y compraventa de prendas de vestir y complementos. Trabaja desde su domicilio y tiene un local que sirve de showroom en el que según manifiesta sólo sirve para almacenar y exponer las mercancías. Ambos lugares están en Barcelona. Plantea desplazar su domicilio a Andorra, seguir trabajando desde su nuevo domicilio y mantener el local en Barcelona con los mismos fines expuestos.

Se pregunta dónde debería tributar la actividad económica de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición hispano-andorrano con motivo del desplazamiento, suponiendo que sea residente fiscal en Andorra, y suponiendo que el local en Barcelona se mantiene para el mero uso de almacenaje y muestra del producto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D09



CONSULTA VINCULANTE DGT V0160-21

Servicios de esquila de ganado para un particular que posee ovejas para sustento familiar.

Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D10



CONSULTA VINCULANTE DGT V0162-21

La consultante se dedica a la prestación de servicios de veterinaria tales como fisioterapia, rehabilitación y medicina deportiva, no obstante, como actividad accesorio presta servicios basados en cursos de formación relativos a esta materia.

La consultante plantea la posibilidad de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor en la actividad prestación de servicios de curso de formación.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D11



CONSULTA VINCULANTE DGT V0184-21

El consultante ejerce dos actividades económicas, transporte por autotaxi y transporte de viajeros con licencia VTC.

Si puede determinar el rendimiento neto de ambas actividades por el método de estimación objetiva y acogerse al régimen especial simplificado del IVA.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D12



CONSULTA VINCULANTE DGT V0204-21

El padre de la consultante percibe una prestación económica por dependencia vinculada a la asistencia en un Centro de día. Dicha prestación es de 71 euros y el importe que cobra el Centro de día es de 699 euros más el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

Si para la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley 37/1992 la comparativa del importe de la prestación económica debe hacerse con el importe total que cobra el Centro de día, IVA incluido, o sólo con el importe, IVA excluido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D13



CONSULTA VINCULANTE DGT V0214-21

Varios empleados municipales del Ayuntamiento consultante, solicitan que en la nómina en la que se les abona las horas extras correspondientes al año anterior, se les practique una retención sobre ese concepto, horas extras, del 37%, en vez del tipo fijo de retención por atrasos del 15%.

Si puede practicar una retención del 37% sobre las horas extras y otros atrasos, como en el caso solicitado por sus empleados municipales.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



CONSULTA VINCULANTE DGT V0216-21

La consultante es una fundación que va a llevar a cabo la construcción de un edificio en unos terrenos cedidos por el Ayuntamiento para el alojamiento temporal de familiares de niños que están siendo tratados en un centro pediátrico oncológico, mientras dure el tratamiento. Este servicio de alojamiento se presta junto con servicios complementarios propios de la industria hotelera.

La superficie construida se destina a apartamentos, habitaciones, instalaciones comunes y exteriores, susceptibles de uso por los residentes.

Quien usan estos alojamientos suelen ser padres y madres que no pueden cubrir el coste de un alojamiento hotelero convencional. No obstante, la estancia en dicho alojamiento será remunerada sin perjuicio que las familias con menores recursos satisfagan un precio bonificado en función de sus necesidades e incluso no lleguen a pagar nada si no cuentan con recursos suficientes.

1.- Consideración de la consultante como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Tratamiento de los servicios de alojamiento prestados por la consultante a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y base imponible de los mismos.

3.- Tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de la residencia.

4.- Derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la consultante.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D14



CONSULTA VINCULANTE DGT V0222-21

El consultante participa de manera personal, habitual y directa en partidas de póker y está considerando mudarse a Alemania.

Tributación de las ganancias obtenidas en un torneo de póker en España.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D15



CONSULTA VINCULANTE DGT V0225-21

El consultante presta servicios de gestión de cobro a un cliente establecido en Malasia que se dedica a la compra y venta de monedas virtuales.

1. Sujeción de dicha operación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Obligaciones de facturación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D16



CONSULTA VINCULANTE DGT V0238-21

La entidad consultante es una asociación española que engloba y representa al colectivo de cirujanos plásticos. Este colectivo realiza intervenciones quirúrgicas en el marco de la cirugía plástica y plantea dudas acerca del alcance de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aplicación de la exención a las prestaciones de cirugía plástica que tengan por objeto actuaciones conducentes al restablecimiento o mejora de la salud de los pacientes. En concreto, si el concepto de "enfermedad" previsto en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992 se limita a dolencias físicas o también comprende las de tipo psicológico.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D17



CONSULTA VINCULANTE DGT V0245-21

El consultante es un organismo autónomo que recibe facturas de una agencia de viajes en relación con los desplazamientos y alojamientos de su personal.

1. Si el consultante debe reflejar tales facturas en su Libro Registro de Facturas Recibidas y por consiguiente en el modelo 390.

2. Confirmación de que dichas operaciones deben reflejarse en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) al ser la agencia de viajes un proveedor cuya facturación supera los 3.005,06 euros anuales.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D18



CONSULTA VINCULANTE DGT V0283-21

El consultante es un empresario, persona física, cuya actividad consiste en la organización de tómbolas en ferias en donde vende boletos a cambios de la entrega de objetos en forma de regalos.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la venta de los boletos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D19



CONSULTA VINCULANTE DGT V0314-21

Las empresas dedicadas al alquiler de vehículos sin conductor desean conocer si pueden alquilar un vehículo con emisiones oficiales de CO2 no superiores a 120 g/km, por un plazo superior a tres meses a la misma persona o entidad.

Sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D20



D21



CONSULTA VINCULANTE DGT V0320-01

El consultante, contribuyente por el IRPF, participa con regularidad en torneos oficiales de póquer en los que puede obtener premios como ganador o en función de su clasificación final. La participación en los torneos exige el pago de una entrada -"buy-in"-, lo que da lugar a la entrega de unas fichas para el juego con un valor equivalente a un importe monetario determinado. En algunos casos se permite al jugador que haya perdido sus fichas reengancharse adquiriendo nuevas fichas -"re-buy"-. El ganador es el que se hace con todas las fichas.

Determinación de las ganancias patrimoniales que pudieran obtenerse por la participación en dichos torneos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D22



CONSULTA VINCULANTE DGT V0347-21

El consultante va a crear una marca de ropa consistente en camisetas y otras prendas de vestir estampadas con sus diseños. Para ello, va a contratar con una empresa externa la impresión, almacenaje y envío de las prendas de vestir. La venta se realizará por internet a través de una página web propia.

Sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas y, en su caso, clasificación en las Tarifas de dicho impuesto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D23



CONSULTA VINCULANTE DGT V0370-21

La consultante ejerce la actividad económica de comercio al por menor de productos de tabaco (estanco), determinando el rendimiento neto por el método de estimación directa.

En la actividad trabaja su cónyuge, que está dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) de la Seguridad Social como colaborador. Las cuotas del RETA del cónyuge las paga la consultante, siendo la única retribución que percibe el cónyuge por su trabajo en la actividad.

Si las cuotas del RETA del cónyuge pueden deducirse como gasto de la actividad económica desarrollada por la consultante.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D24



CONSULTA VINCULANTE DGT V0372-21

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

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D25



CONSULTA VINCULANTE DGT V0373-21

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

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

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

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D26



CONSULTA VINCULANTE DGT V0378-21

La entidad consultante es una entidad jurídica de naturaleza eclesiástica que presta servicios a sus centros, fundaciones y a terceros. Los centros a los que presta servicios son entidades religiosas que desarrollan actividades en el ámbito social, asistencial o educativo. Las fundaciones mayoritariamente desarrollan actividades sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si los servicios prestados por la entidad consultante están sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D27



CONSULTA VINCULANTE DGT V0395-21

El consultante imparte formación no reglada por un plan de estudios a través de internet, a través de vídeos subidos a una plataforma digital y por videoconferencias presenciales cada semana.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados a personas físicas y sociedades residentes en las Islas Canarias, Ceuta, Melilla y otros Estados miembros de la Unión Europea.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

D28



CONSULTA VINCULANTE DGT V0400-21

El consultante persona física quiere cambiar los cristales graduados de sus gafas. Tiene reconocida una discapacidad del 35 por ciento.

Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y persona obligada a liquidar el impuesto ante la Hacienda Pública.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



TEXTO LIBRE

D29 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0425-21
La entidad consultante ha adquirido un monitor para partos destinado a la monitorización de pacientes de covid-19.
Si a dicha adquisición le 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, febrero 2021

D30 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0071-21
El consultante ha recibido la prestación extraordinaria por cese de actividad establecida en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.
Si la prestación referida tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo o de la actividad económica, e incidencia en el Impuesto de la exoneración de la obligación del pago de las cuotas al Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos que la percepción de dicha prestación conlleva.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D31 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0112-21
Actividades que determinan el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y tributan por el régimen especial simplificado del IVA.
Cómputo de los días del estado de alarma contemplados en el Real Decreto-ley 15/2020.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D32 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0016-21
La consultante manifiesta que ha recibido por error en los meses de abril, mayo y junio de 2020 pagos del Servicio Público de Empleo Estatal y que comunicada dicha incidencia a la referida entidad, ésta le ha manifestado la próxima comunicación de una cuenta bancaria para realizar la devolución del ingreso, sin que a la fecha haya recibido dicha comunicación.
Tratamiento en la declaración del ejercicio 2020 de los referidos pagos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D33 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0105-21
La consultante ha recibido una subvención de su Comunidad Autónoma para autónomos en dificultades, que incluye entre otras contingencias, la suspensión de las actividad o la caída de ingresos como consecuencia de la epidemia de COVID-19.
Tributación de dicha subvención.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D34 ● CONSULTA VINCULANTE DGT V0042-21
La empresa consultante tiene un CAE de destinatario registrado de vinos y bebidas fermentadas para una actividad de compra y venta de vinos y licores, tanto a nivel interior como intracomunitario.
Dentro de sus operaciones, actúa como intermediario en una operación, que él mismo define como triangular, de venta de vinos procedentes de Italia, de forma que la empresa A (con sede italiana y NIF italiano) vende vinos a la empresa C (restaurante español con NIF español), encargándose la empresa consultante de la recepción del producto en España en un depósito de recepción, del pago de las tasas y de la entrega de la mercancía a la empresa C. En todo caso, la factura de compra emitida por la empresa A va a nombre de la empresa C.
Se plantea si la empresa consultante puede actuar como intermediaria a pesar de no tener ninguna factura de compra de vinos a su nombre.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, enero 2021

D35 ENRIQUE LLOPIS REYNA
Notificaciones tributarias defectuosas e interrupción de la prescripción

Revista de estudios locales. Cunal, Nº. 238, 2021

D36 CARMEN BANACLOCHE PALAO
Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF
Importancia de la factura. Análisis de la RTEAC de 24 de septiembre de 2020, RG 3838/2019

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 457, 2021

JURISPRUDENTZIA

JURISPRUDENCIA

- J01** TRIBUNAL SUPREMO
Exención en IRPF de las rentas percibidas por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Consideración de los días de desplazamiento.
Gaceta Fiscal, abril 2021
-
- J02** TRIBUNAL SUPREMO
La falta de presentación de la autoliquidación del IS por parte de la entidad escindida posibilita la imposición de sanciones tributarias
Diario LA LEY, nº 9824, de 7 de abril de 2021
-
- J03** TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA
Compatibilidad con el derecho de la UE del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica
Diario LA LEY, nº 9819, de 26 de marzo de 2021
-
- J04** TRIBUNAL SUPREMO
Es posible reiterar la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la misma deuda tributaria mientras no se consuma su plazo de prescripción
Diario LA LEY, nº 9825, de 8 de abril de 2021
-
- J05** TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA
El TJUE confirma la calificación como ayudas estatales de las ventajas fiscales otorgadas por España a cuatro clubes de fútbol profesional
Diario LA LEY, nº 9828, de 13 de abril de 2021
-
- J06** ENRIQUE ORTIZ CALLE
El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria
A vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 457, 2021
-
- J07** ESAÚ ALARCÓN GARCÍA
Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero
Los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 457, 2021
-
- J08** ÁNGEL PUERTA ARRÚE
La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
Análisis de la STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019
Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 457, 2021
-
- J09** TRIBUNAL SUPREMO
Doctrina en relación con el acceso a la información en el ámbito de inmuebles exentos de IBI
Diario LA LEY, nº 9830, de 15 de abril de 2021
-
- J10** PABLO CHICO DE LA CÁMARA — DAVID SILVA GARCÍA
La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales
Tributos locales, Nº. 149, 2021
-
- J11** TRIBUNAL SUPREMO
El pago del IVA por el suministro de agua no puede incluir como parte de la base imponible el canon del agua
Diario LA LEY, nº 9831, de 16 de abril de 2021
-
- J12** JOSÉ JAVIER GARCÍA ROSS
La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite esta en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, Rec. 5751/2017

J13

TRIBUNAL SUPREMO

Las aportaciones gratuitas de bienes privativos de un cónyuge a favor de la sociedad de gananciales ni está sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por Donaciones

Diario LA LEY, nº 9833, de 20 de abril de 2021

J14

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

Medidas limitadoras de la erosión de bases imponibles a través de préstamos intragrupo y su compatibilidad con el Derecho de la UE. La doctrina del TJUE en el caso Lexel

Quincena fiscal, Nº 5, 2021

J15

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

Infracción en el pago de IVA a la importación por la compra de un vehículo que transita por varios territorios aduaneros de la UE hasta llegar a su destino

Diario LA LEY, nº 9836, de 23 de abril de 2021

J16

TRIBUNAL SUPREMO

Los trabajos derivados de la propia participación en Consejos de Administración de una filial en el extranjero no se ajustan a la exención del art. 7, letra p) de la LIRPF

Diario LA LEY, nº 9839, de 28 de abril de 2021

J17

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

Naturaleza y estructura del impuesto que grava de la misma manera la electricidad procedente de fuentes renovables y la procedente de fuentes no renovables

LA LEY Unión Europea nº 90, abril 2021

J18

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

El régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles se califica como «ayuda de Estado»

LA LEY Unión Europea nº 90, abril 2021

DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (MARZO 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-2021-03-marzo.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometroa-2021-03-martxo.pdf

INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA (4º TRIMESTRE DE 2020)

BOLETÍN Nº 32 (25 DE MARZO DE 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe_trimestral/es_def/adjuntos/Informe-32-castellano.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/informe_trimestral/eu_def/adjuntos/Txostena-32-euskaraz.pdf

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN ABRIL 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0421.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0421.pdf

ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL 23-04-2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-04-23-erdaraz.pdf

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-04-23-euskaraz.pdf

224

Artikuluak

Artículos



Eduardo Sanz Arcega
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. REVISIÓN DE LA LITERATURA
 - 2.1. La visibilidad de la distribución competencial en realidades descentralizadas: de la Ciencia Política a la Economía Pública
 - 2.2. Determinantes hacia el sistema de impuestos y prestaciones en España: moral fiscal, redistribución y satisfacción
3. APLICACIÓN EMPÍRICA: VISIBILIDAD Y SISTEMA DE IMPUESTOS Y PRESTACIONES
 - 3.1. Base de datos
 - 3.2. Especificación y variables de interés
 - 3.3. Resultados de las estimaciones
4. DISCUSIÓN FINAL

BIBLIOGRAFÍA

ANEXO

RESUMEN

El objetivo de esta investigación es contrastar económicamente si la atribución correcta de competencias tributarias y de gasto entre niveles de gobierno en España se relaciona con preferencias concretas hacia el sistema de impuestos y prestaciones, en concreto, respecto de tres materias que sintetizan los correlativos vectores que definen un sistema de impuestos y prestaciones: la moral fiscal, la redistribución y la satisfacción. A tal fin, y, con base en los desarrollos de Ciencia Política y de Economía Pública que indagan las consecuencias de la atribución de responsabilidades, se explota los datos que proporciona la oleada de 2015 del Barómetro Fiscal del Instituto de Estudios Fiscales. Los resultados de la investigación confirman parcialmente la hipótesis de trabajo. De un lado, la atribución correcta de responsabilidades de gasto y de destino de los principales ingresos tributarios no condiciona el nivel de satisfacción. De otro lado, la visibilidad de competencias de gasto sí influencia la moral fiscal y las preferencias redistributivas de los españoles. Destaca el hecho de que los ciudadanos que identifican correctamente el destino de la recaudación por IRPF ostentan una mayor probabilidad de favorecer la minoración de las desigualdades económicas.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta investigación es contrastar económicamente si los ciudadanos españoles que atribuyen correctamente competencias tributarias y de gasto entre niveles de gobierno tienen una mayor probabilidad respecto del resto de individuos de sostener una preferencia significativamente cualificada hacia los principales cimientos que definen cualquier sistema de impuestos y prestaciones: los ingresos públicos, el gasto público y la eficacia de la acción pública. Con otras palabras, la hipótesis de la investigación trata de responder a la siguiente pregunta: ¿ostentan preferencias concretas hacia el sistema de impuestos y prestaciones aquellos ciudadanos que en mayor medida conocen la distribución competencial?

La hipótesis de trabajo se construye teóricamente a partir de la confluencia de las literaturas sobre Ciencia Política y Economía Pública –básicamente, sobre Federalismo Fiscal y Sociología Fiscal– y constituye una extensión, en lo que se conoce, de los desarrollos teóricos y empíricos de la literatura, tanto nacional como internacional. Así, ni los desarrollos de la literatura nacional ni los múltiples trabajos que conforman la literatura internacional han vinculado las literaturas sobre atribución de responsabilidades entre niveles de gobierno con las preferencias ciudadanas hacia el sistema de impuestos y prestaciones.

Las potencialidades que la literatura atribuye al conocimiento de la distribución competencial, especialmente en realidades descentralizadas, como la española, discurren por dos cauces complementarios. Desde el punto de vista de la Ciencia Política, la visibilidad entronca directamente con la capacidad de los ciudadanos para ejercer racionalmente su derecho al sufragio y, por tanto, de fiscalizar en mayor medida al decisor político. Desde la perspectiva del Federalismo Fiscal, por su parte, la capacidad de la ciudadanía para identificar quién es el responsable de cada política condiciona positivamente la eficiencia de la propia descentralización (Rodden, Eskeland y Litvack, 2003).

..//..

La delimitación del concepto 'adquisición de una nueva vivienda habitual' de cara a la aplicación de la exención por reinversión prevista en el IRPF.

A02



Gaceta Fiscal, abril 2021

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

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "ADQUISICIÓN DE UNA NUEVA VIVIENDA HABITUAL"?
- III. ¿RESULTA EXIGIBLE LA CONCURRENCIA DE LA CONDICIÓN DE TITULAR DE PLENO DOMINIO TANTO DE LA ANTIGUA COMO DE LA NUEVA VIVIENDA?
- IV. ANÁLISIS DE LA STS DE 20 DE DICIEMBRE DE 2018 ASÍ COMO DE LA POSTERIOR JURISPRUDENCIA ELABORADA POR EL ALTO TRIBUNAL Y SU PROYECCIÓN SOBRE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto reflexionar, a la luz de la reciente doctrina administrativa y de la jurisprudencia elaborada por nuestros tribunales de justicia (con especial atención a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo), acerca del alcance que presenta el concepto relativo a "adquisición de una nueva vivienda habitual", necesario como es sabido de cara a la aplicación de la exención por reinversión prevista en la normativa del IRPF.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

¿Qué hemos de entender por "reinversión" a efectos de poder precisar en qué supuestos resulta aplicable el beneficio tributario relativo a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con motivo de la transmisión de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)? Con carácter general el art. 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RIRPF) identifica la citada operación con la transmisión de la vivienda habitual seguida de la "adquisición" de una nueva vivienda, o bien con su "rehabilitación". Señala concretamente el citado precepto reglamentario lo siguiente: "1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

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

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

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º de dicho artículo, en las condiciones que se establecen en este artículo.

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

..//..

Un genuino totum revolutum. A propósito de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

A03

Quincena fiscal, N° 3, 2021



Alejandro Menéndez Moreno
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

La referida Ley 11/2020, de 30 de diciembre (RCL 2020, 2224) (en adelante, LPPGGE), publicada en el BOE de 31 de diciembre, o sea, un día antes de su entrada en vigor –de acuerdo con lo establecido en su disposición final cuadragésima sexta–, pese a su “exuberante” contenido, que se extiende a lo largo de setecientos setenta y cuatro páginas, y pese a que ese contenido llevaba días aprobado, porque el Senado ratificó el 23 de diciembre el texto que le había remitido el Congreso de los Diputados, y no tuvo que ser revisado de nuevo por este último órgano legislativo. Pero es bien sabido que estas “minucias” relacionadas con la seguridad jurídica de los destinatarios de las normas no son motivo de especial preocupación para las altas instancias políticas de nuestro país, como va a ponerlo también de manifiesto el análisis del presente comentario editorial sobre la regulación en la LPPGGE de la materia tributaria.

El contenido de la LPPGGE consta de ciento veinte artículos, ciento cincuenta y nueve disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias, dos disposiciones derogatorias y cuarenta y seis disposiciones finales.

Las referencias a la materia tributaria se contemplan en el Título VI, regulador de las “ Normas tributarias ”, de los ocho en que se estructura su articulado. Dicho Título VI lo integran el Capítulo I “ Impuestos directos ”; el Capítulo II “ Impuestos indirectos ”, y el Capítulo III “ Otros tributos ”. No obstante lo que se acaba de indicar, la regulación de la materia tributaria está desperdigada a lo largo de la LPPGGE, porque también se refieren a ella las disposiciones adicionales, derogatoria y finales que se relacionan a continuación. La disposición adicional cuadragésima novena: “ interés legal del dinero ”; la disposición adicional sexagésima sexta: “ actividades prioritarias de mecenazgo ”; las disposiciones adicionales sexagésima séptima a nonagésima séptima, reguladoras, cada una de ellas, de los beneficios fiscales de numerosas y diversas instituciones, celebraciones, conmemoraciones, aniversarios, centenarios, másteres, torneos, programas y demás eventos; la disposición adicional nonagésima octava: “ tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal ”; la disposición adicional centésima vigésima primera: “ Determinación del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) para 2021 ”; la disposición adicional centésima trigésima primera: “ Aportaciones para la financiación del sector eléctrico en el ejercicio 2021 relativa a tributos y cánones ”; la disposición derogatoria primera: “ Derogación del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (RCL 2011, 1690) , por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal ”; la disposición final décima segunda: “ Modificación del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (RCL 2002, 2909) ”; la disposición final décima octava: “ Modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599) , aprobado por Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo ”; la disposición final décima novena: “ Modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RCL 2004, 602) , aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo ”; la disposición final trigésima primera: “ Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1581) , del Impuesto sobre Sociedades ”; la disposición final trigésima novena: “ Modificación de la Ley 3/2017, de 27 de junio (RCL 2017, 839) , de Presupuestos Generales del Estado para 2017 ”, que contempla los beneficios fiscales del Plan Decenio Miliarum Montserrat 1025-2025; y por último, la disposición final cuadragésima segunda: “ Modificación del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo (RCL 2020, 722) , por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico social del COVID-2019 ”.

Una vez expuesta la relación de normas reguladoras de la materia tributaria recogidas en la LPPGGE, que reflejan la notoria proliferación y dispersión del contenido tributario de la citada Ley , se van a analizar a continuación las citadas normas tomando como guía el articulado de la referida LPPGGE, centrándose la atención, sobre todo, en sus aspectos más relevantes desde la perspectiva de su relevancia social.

Como se indicó, el Título VI de la LPPGGE que se analiza recoge las “ normas tributarias ”, contemplando su Capítulo I , a lo largo de sus artículos 58 a 67, las relativas a los “ impuestos directos ”, y más concretamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), al Impuesto sobre Sociedades (IS), al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y, en el ámbito local, al Impuesto sobre Actividades Económicas (RCL 1990, 1999) (IAE).

De la Ley del IRPF se modifica (LIRPF (RCL 2006, 2123)), en el artículo 58 LPPGGE , la “ escala general de impuesto ” recogida en el apartado 1 del artículo 63 LIRPF, añadiendo un nuevo tramo a la citada escala para las bases liquidables que superen los 300.000 euros, que se grava con el tipo del 24,5% (el tipo marginal más alto era antes del 22,5%). Esta modificación comporta también la reforma del artículo 100.1 LIRPF, regulador de la “ escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo ”, reforma que lleva a cabo el artículo 60 LPPGGE . El artículo 59 de esta última Ley modifica los “ tipos de gravamen del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ” que regulan los artículos 66 y 76 LIRPF, a los que se añade, en ambos, un nuevo tramo para las bases liquidables del ahorro que superen los 200.000 euros, que se gravan al 13% (el tipo marginal más alto era antes del 11,5%); si bien el tipo de gravamen, para esa misma base liquidable del ahorro, es del 26% (el tipo marginal más alto era antes del 23%) para los contribuyentes que tengan su residencia en el extranjero por concurrir en ellos alguna de las circunstancias de los artículos 8.2 y 10 de la LIRPF, tipo de gravamen que, como es fácil de colegir, es el mismo que se aplica a los residentes si se suman los tipos previstos para los reformados artículos 66 y 76 LIRPF. El artículo 61 LPPGGE modifica también las “ escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español ”, reguladas en las letras a) y f) del apartado 2 del artículo 61 LIRPF, con nuevos incrementos en los tipos de gravamen de dichas escalas.

..//..



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

SUMARIO

1. Análisis de las principales medidas tributarias adoptadas en el ámbito aduanero
 1. A vueltas con la aplicación de un régimen comunitario de franquicias aduaneras
 2. Importación y exportación de material sanitario. Consideraciones generales
 3. Análisis de las Notas Informativas publicadas a nivel interno por la Dirección General de Gestión Aduanera y del resto de regulación aprobada
 4. A vueltas con el aplazamiento del pago de deudas derivadas de declaraciones aduaneras
2. Principales modificaciones normativas introducidas en el ámbito del IVA
 1. Consideraciones generales
 2. Modificaciones operadas respecto de los tipos de gravamen del Impuesto
3. Alcance de las principales medidas adoptadas en el ámbito de los Impuestos Especiales

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar, partiendo de la regulación comunitaria aplicable, el conjunto de medidas tributarias adoptadas a nivel europeo e interno para hacer frente a la crisis sanitaria y global provocada por la COVID-19 en el ámbito de los impuestos aduaneros, del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación.

CONTENIDO

I. Análisis de las principales medidas tributarias adoptadas en el ámbito aduanero

1. A vueltas con la aplicación de un régimen comunitario de franquicias aduaneras

Como es sabido tanto el art. 74 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009, de 16 de noviembre de 2009 (LCEur 2009, 1887), relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras como, dentro de nuestro ordenamiento interno, y en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el art. 53 de la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009 (LCEur 2009, 1664), que delimita el ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, (LCEur 2006, 3252) en lo referente a la exención prevista en el citado Impuesto de algunas importaciones definitivas de bienes [habiendo sido ambas Directivas modificadas con posterioridad por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (LCEur 2017, 2315)], prevén la aplicación de franquicias aduaneras y exenciones de IVA a la importación de mercancías destinadas a víctimas de catástrofes por parte de entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter benéfico, caritativo o filantrópico. No obstante ello se condiciona a la adopción de una Decisión por parte de la Comisión Europea.

Tras desatarse la crisis sanitaria provocada por la pandemia de la COVID-19 dicha Decisión fue solicitada desde un primer momento por las autoridades aduaneras españolas en relación a mercancías necesarias para el tratamiento de las personas afectadas y para evitar la propagación. Igualmente otros Estados como Italia, Francia, Alemania, Austria, Chipre, Chequia, Estonia, Grecia, Croacia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Portugal, Eslovenia, Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Letonia, Rumanía, Eslovaquia, Reino Unido, Suecia y Malta presentaron solicitudes a través de las cuales se demandaba una franquicia de derechos de importación y una exención del IVA respecto de las mercancías importadas.

En relación con la exención prevista en el IVA, su aplicación está condicionada a la autorización administrativa por parte de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador, de acuerdo a lo previsto en el art. 17 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834), por el que se aprueba el Reglamento del citado Impuesto (RIVA). Dichas autorizaciones se han de solicitar a través de la Sede Electrónica de la Agencia (Sede Electrónica – Agencia Tributaria – Todos los trámites – Beneficios fiscales y autorizaciones – IVA – Autorizaciones administrativas para determinadas exenciones en importación de bienes).

..//..

El régimen fiscal del Guardador de Hecho surgido de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad.

A05

Quincena fiscal, N° 3, 2021



José Luis Gutiérrez Calles

Abogado

Doctor en derecho

Miembro de la Sociedad española de Psiquiatría Legal

Ex gerente salud mental España

SUMARIO

1. Introducción
2. Naturaleza jurídica
3. La convención ONU (RCL 2008, 950) sobre derechos de las personas con discapacidad
4. El cambio en el régimen fiscal del guardador tras la Convención (RCL 2008, 950)
 1. La tutela del artículo 58 de la ley General Tributaria
 2. La interpretación de la norma tributaria a la luz de la Convención (RCL 2008, 950)
 3. La declaración judicial de incapacidad del artículo 60.3 de la Ley del IRPF
5. Conclusiones
6. Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo examina la normativa tributaria que regula el mínimo por discapacidad a la luz de la Convención ONU de los Derechos de las Personas con Discapacidad, en vigor en España desde el 3 de mayo de 2008. Partiendo de la resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, sus razonamientos son contrastados con el contenido del citado tratado internacional. La asimilación del mínimo por descendientes regulada en el artículo 58 de la Ley 35/2006 del IRPF, aplicable solo a personas distintas a descendientes en los casos de tutela y acogimiento, choca frontalmente con lo dispuesto en la Convención. La extensión de la asimilación a los guardadores de hecho se desprende de la propia Convención, sobre todo si se analiza la cuestión desde la voluntad del prelegislador plasmada en el Anteproyecto de Ley de 3 de julio de 2020 por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica.

CONTENIDO

I. Introducción

El cuidado y atención de los más vulnerables ha sido desde siempre una preocupación constante de cualquier sistema legal. El Ordenamiento jurídico español no ha sido ajeno a esta línea tuitiva. Desde el derecho romano hasta nuestros días, se han sucedido diferentes sistemas unidos por un mismo hilo conductor, la protección de los más débiles, ya sea por razón de edad (menores) o por padecer un trastorno mental, una discapacidad intelectual, demencia o cualquier otra enfermedad o deficiencia física o síquica que menoscaba su capacidad de autogobierno. Una de esas instituciones protectoras es la guarda de hecho que, contrariamente a lo que pudiera parecer, no es de aquellas instituciones que reducen su interés a la mera preocupación doctrinal por una figura que en el devenir cotidiano pudiera parecer anecdótica, sino que, muy al contrario, en la práctica diaria nos encontramos en múltiples ocasiones con actuaciones de todo tipo, que una persona lleva a cabo en interés y beneficio de otra, o de su patrimonio, sin habilitación formal para ello¹, actuación fáctica que constituye el núcleo de la guarda de hecho, la cual siendo una figura sociológica de enorme arraigo en nuestra historia, no ha sido legalmente abordada por nuestro derecho positivo hasta 1983, en virtud de la reforma operada en el Código Civil por la Ley 13/1983, de 24 de octubre, que modificó los títulos IX y X del Libro y afectó casi a cien artículos de dicho texto legal, posteriormente complementada con la Ley 15/2015, de 2 de julio de Jurisdicción Voluntaria.

En la Memoria-Exposición de Motivos del Proyecto que por encargo de la Fundación General Mediterránea redactó un grupo de profesores de la Universidad Autónoma de Madrid, bajo la dirección de DÍEZ PICAZO, Luis, se aludía ya entonces a esta situación, "La inmensa mayoría de los casos de protección de menores sin padres o de personas susceptibles de incapacitación eran y son desempeñados por quienes no tienen la condición legal de tutores y en menor medida por aquellos otros que, habiendo sido tutores han sido removidos de sus cargos". Madrid, 1977.

..//..



Joaquín Álvarez Martínez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El presente trabajo pretende efectuar unas breves reflexiones acerca de cuál debe ser papel actual que está llamado a desempeñar el Derecho tributario ante el fenómeno imparable de la robotización y las posibles consecuencias perjudiciales (fiscales y extrafiscales) que este último puede llegar a comportar.

CONTENIDO

Si existe una afirmación que difícilmente puede ser puesta en tela de juicio en el instante actual, la misma bien podría ser la de que las realidades social, laboral, e incluso, personal están experimentado –y lo seguirán haciendo, incluso a mayor ritmo, en el futuro más cercano– continuos y profundos cambios como consecuencia de la evolución de lo que se ha dado en denominar inteligencia artificial, entendida esta última en su más amplia acepción.

En este sentido, es evidente que la referida evolución ha provocado que la inteligencia artificial haya dejado de contemplarse como una simple rama de la computación, como un ámbito más propio de la ciencia ficción, para erigirse en un elemento fundamental –casi inherente– de nuestra vida diaria, en un espacio común que a nadie –particulares, agentes económicos y sociales, gobernantes, etc.– le puede resultar indiferente o ajeno y cuyo exponencial desarrollo ha venido a comportar la necesidad no solo de una adecuada regulación, sino también del establecimiento de una serie de políticas y propuestas que permitan la adecuada supervisión de este fenómeno imparable, el cual presenta, en no pocas ocasiones, un evidente trasfondo tributario de un incuestionable interés.

En esta línea, es imprescindible hacer referencia a la Acción 1 del Proyecto BESS (Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, OCDE, 2014) y al Documento Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (OCDE, 2019), los cuales, como es sabido, proceden a abordar los desafíos de la economía digital. Sobre este particular puede consultarse, asimismo, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Fiscalidad de la Economía Digitalizada (Ponente Krister Andersson).

En este sentido, y como ejemplo cercano de las afirmaciones que acabamos de realizar, baste recordar la repercusión que ha venido a tener el debate suscitado en torno al denominado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, proyectado –y rechazado– en el seno de la Unión Europea (el cual preveía una estimación recaudatoria de 5.000 millones de euros en el conjunto de la misma) y previsto también, en lo concerniente a su inmediata implantación², en el ámbito tributario nacional (con unas previsiones recaudatorias iniciales –quizá en exceso optimistas– de 1.200 millones de euros –posteriormente rebajadas a 968 millones–, las cuales doblan las estimaciones efectuadas, para nuestro país, en el ámbito de la referida Unión)³.

² El referido Impuesto ha sido recientemente aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, previendo su Disposición final sexta que la entrada en vigor del mismo tenga lugar a los tres meses de su publicación en el BOE, lo que determina que aquella se producirá el día 16 de enero de 2021.

³ Junto al anterior, y ya desde otra perspectiva, la aplicación de la inteligencia artificial ha venido a facilitar la creación y desarrollo de herramientas tendentes a la justicia predictiva, las cuales han tenido también el ámbito impositivo como destinatario, siendo este el caso del software Tax Foresight.

Y si las anteriores afirmaciones resultan aplicables, con carácter general, a todas las manifestaciones de la mencionada inteligencia artificial, es indudable que las mismas presentan una especial relevancia en el esfera de la robótica, habiéndose puesto de relieve, con toda razón, el carácter irreversible que presenta la progresiva incorporación de la automatización inteligente al ámbito de la práctica totalidad de los procesos productivos, y ello hasta el punto de afirmarse, de manera plenamente acertada, que nos encontramos en presencia de una cuarta revolución industrial.

Buena prueba de ello la constituye el hecho de que entre los años 2003 y 2018 se haya duplicado en nuestro país el parque de robots existente –entendida dicha expresión (robots) como cualquier artificio con un soporte físico y un programa informático que le permita ejecutar determinadas tareas o capacidades–, siendo los principales sectores afectados por el mencionado proceso de automatización los referentes al automóvil, metalurgia y alimentos y bebidas. Por su parte, y ya a nivel mundial, se ha señalado que esa misma duplicación en el campo de los robots industriales ha tenido lugar aún en un menor periodo de tiempo (2015 a 2020).

..//..



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

SUMARIO

1. Introducción
2. Las reformas en la imposición sobre la renta
 1. Las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva ATAD 1: los impuestos de salida y las nuevas normas sobre transparencia fiscal internacional
 2. Otras reformas en la LIRPF
3. Las modificaciones de anteriores leyes de prevención del fraude fiscal: la nueva regulación de las jurisdicciones no cooperativas y de la limitación de los pagos en efectivo
4. Las reformas en el ITPAJD, ISD e IP
 1. La modificación de la base imponible en la imposición patrimonial, con especial atención a la nueva valoración de los inmuebles
 2. Otras reformas
5. Reformas en el IVA, el IGIC y los Impuestos especiales
6. Las reformas en el IAE
7. Los cambios en la legislación sobre el juego

RESUMEN

El presente artículo analiza el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que se encuentra actualmente en tramitación parlamentaria. Entre las medidas más importantes se incluyen la prohibición de amnistías fiscales, limitaciones adicionales al pago en efectivo, obligaciones específicas de información sobre criptomonedas, la ampliación de la lista de deudores en las Administraciones Tributarias españolas, la adopción del concepto de jurisdicción no cooperativa, la prohibición del software de doble uso, cambios en el sistema de las reducciones aplicables a las sanciones tributarias y al sistema de recargos, etc. El proyecto de ley también lleva a cabo la transposición de la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD).

CONTENIDO

I. Introducción

El 13 de octubre de 2020 el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que actualmente se encuentra en la fase de tramitación parlamentaria¹. Ya en octubre de 2018 el Consejo de Ministros aprobó un Anteproyecto de Ley con el mismo nombre y con un contenido en parte coincidente, pero que no pudo seguir la tramitación habitual como consecuencia de la disolución de las Cortes Generales el 4 de marzo de 2019. La Exposición de Motivos indica que la finalidad del Proyecto es doble. Por una parte, se procede a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal. En concreto, se realiza la transposición de algunos artículos de 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 (conocidas por sus siglas en inglés como ATAD 1). Por otra parte, se implantan diversas medidas de muy diferente calado y que están dirigidas a objetivos muy diversos, aunque es cierto que muchas de las reformas tienen como finalidad el reforzamiento de la lucha contra el fraude fiscal y la prevención del blanqueo de capitales a través de distintas estrategias. Según el Gobierno el conjunto de todas las medidas que a estos efectos incluye el Proyecto podría tener un impacto recaudatorio en 2021 de 828 millones de euros². En particular, algunas reformas están orientadas a facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario, en un marco caracterizado por la globalización de la economía, los nuevos modelos de negocios y la aparición de avances tecnológicos disruptivos. Para combatir las nuevas modalidades de fraude tributario que se desarrollan en este nuevo marco económico global es preciso una constante actualización del marco legal, además de dotar a la Administración tributaria de los medios que resultan necesarios para cumplir con esta función. Otras medidas están dirigidas a reducir la conflictividad en la aplicación de las normas tributarias, favoreciendo el cumplimiento espontáneo de las obligaciones.

..//..

A08



La transposición al ordenamiento tributario español de la directiva reguladora del intercambio automático y obligatorio de información concerniente a los llamados mecanismos transfronterizos. Consecuencias en los ámbitos jurídicos de privacidad y seguridad.



Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, N° 36, 2020

Juan Calvo Vérguez
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura

SUMARIO

1. Consideraciones generales en torno a la aprobación de la DAC 6.
2. La transposición a la LGT de la DAC 6 a nuestro ordenamiento interno y la pretendida eliminación del secreto profesional respecto del llamado abogado "in house":
3. Análisis del borrador de Real Decreto por el que se modifica 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, aprobado por el Real Decreto 1065/ 2017, de 27 de julio:
4. Proyecto de Orden que aprueba los correspondientes modelos de declaración.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el proceso de transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, 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 en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. El objetivo último de la nueva regulación incorporada no es otro que garantizar que la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva contribuya de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior, estableciendo la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva y elaborando un listado de las características y elementos de las operaciones que presentan claros indicios de elusión o fraude fiscal denominado "señas distintivas".

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA APROBACIÓN DE LA DAC6

Como es sabido de un tiempo a esta parte el Ministerio de Hacienda ha venido trabajando en la transposición al Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/ 822, del Consejo, 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 en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y a través de la cual se persigue que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre los denominados "mecanismos fiscales potencialmente agresivos" (operaciones transfronterizas que persiguen la consecución de un ahorro fiscal a partir de las diferencias de trato tributario entre las distintas jurisdicciones de la Unión Europea) así como que dicha información pueda ser objeto de intercambio entre los distintos Estados.

Con carácter general la citada Directiva (comúnmente denominada DAC 6) estableció un plazo de 18 meses (hasta el 31 de diciembre de 2019) para que los Estados miembros de la Unión Europea (UE) transpusieran en sus ordenamientos internos las directrices en ella recogidas respecto de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, debiendo empezar a informar éstos sobre determinadas operaciones transfronterizas que se califiquen como abusivas a partir del 1 de julio de 2020.

A la hora de acometer esta labor de trasposición el conjunto de Estados Miembros se enfrenta a un gran reto de cara a adecuar su normativa interna a este nuevo marco obligacional, que se proyecta en particular sobre las relaciones entre intermediarios fiscales (asesores fiscales, economistas, abogados y auditores) y los contribuyentes, resultando necesario a tal efecto crear protocolos de actuación para adecuarse a las nuevas obligaciones. En efecto, ha de procederse al establecimiento de protocolos de actuación entre los obligados tributarios y los intermediarios fiscales que permitan detectar esquemas de tributación transfronteriza agresiva y abusiva, informando además acerca de la realización de dichas operaciones mediante formularios capaces de recoger de manera clara y directa los mecanismos reportables. Con carácter adicional se ha de proceder a canalizar la información recibida por cada Estado miembro para su transmisión entre todos los países de la Unión Europea.

..//..

La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera.

A09



Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, N° 36, 2020



Clemente Checa González
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura

SUMARIO

1. Factores que contribuyen a la degeneración de la ley.
2. Leyes caóticas y ordenamientos jurídicos asistemáticos.
3. El Derecho financiero y tributario: paradigma de los efectos expuestos.
4. A modo de catálogo de indeseables productos normativos.
5. Contenido y alcance del principio de seguridad jurídica con su vertiente de confianza legítima, y su especial relevancia en el ordenamiento tributario.
6. La deficiente técnica legislativa como importante factor coadyuvante para el surgimiento de la inseguridad jurídica.
7. El aumento de la litigiosidad tributaria como consecuencia del imparable avance de la inseguridad jurídica.

RESUMEN

Se analiza en este trabajo la degradación y degeneración actual de las leyes, originada por diversas causas: crisis de los Parlamentos, presión que los intereses corporativos ejercen en el proceso de creación de las normas, y la propia integración europea, que ha originado la pérdida de calidad democrática, en favor de la eficacia, en la actuación reguladora de los Estados. La conjunción de estos factores ha originado una legislación caótica y fragmentaria, lo que se aprecia, con especial intensidad, en el ámbito del Derecho financiero y tributario. Es evidente que esta situación, causada por el uso de una deficiente técnica legal, no contribuye a dotar de contenido a la estabilidad y a la certeza jurídica que de las leyes debe predicarse. Es muy grave que esto suceda, puesto que la certeza sobre el Derecho aplicable constituye la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, con su correlato de confianza legítima. Y este imparable avance de la inseguridad jurídica también origina un indeseable aumento de la litigiosidad tributaria.

CONTENIDO

1. FACTORES QUE CONTRIBUYEN A LA DEGENERACIÓN DE LA LEY

A mi juicio hay tres factores fundamentales que han contribuido decisivamente a la crisis de la ley que ahora padecemos y sufrimos.

Por una parte, que el poder legislativo, dominado por los partidos y escenario predominante de sus luchas pugnares, ha dejado de ser, como escribió García de Enterría, el depositario indiscutido y seguro de una voluntad nacional común, uniéndose con ello a una larga serie de autores que, desde todas las ópticas políticas, han tratado la crisis de los Parlamentos - generándose con ello, como ha señalado Rodomonte, la pérdida de centralidad de los "espacios" de la soberanía popular, cada vez más marginados frente al mayor peso asumido por los ejecutivos -, que se han convertido, como mayoritariamente se estudia por la ciencia política, en un ámbito de lucha partidista en donde la fuerza de los votos se impone a la de los argumentos, dirigiéndose estos, además, como ha escrito Rico Motos, no tanto a convencer a los miembros de la Cámara, como a justificar ante la opinión pública decisiones previamente tomadas.

A ello debe añadirse, por otra parte, y, además, en considerable medida, la circunstancia de la importante presión que los intereses corporativos ejercen en el proceso de creación de las normas, como también han puesto de relieve otros numerosos autores, lo que ha propiciado el surgimiento de una legislación concebida o pactada con las instituciones públicas, sin suficientes garantías de participación e igualdad de armas para todos los grupos sociales, peligro expuesto de forma concluyente por Menéndez Menéndez, cuando escribió: "en nuestro tiempo el acto de creación de Derecho legislativo es la conclusión de un proceso político en el que participan numerosos sujetos sociales particulares (grupos de presión, sindicatos, partidos ...). La consecuencia que se produce es que la ley es, cada vez más, transacción o compromiso, tanto más cuanto que la negociación se extiende a fuerzas numerosas y con intereses heterogéneos; cada uno de los actores sociales cuando cree haber alcanzado fuerza suficiente para orientar en su propio favor los términos del acuerdo, busca la aprobación de nuevas leyes que sancionen la nueva relación de fuerzas; se produce así la cada vez más marcada "contractualización" de los contenidos de la ley".

..//..

A10



Garantías de los derechos de los obligados tributarios. Los principios de seguridad y transparencia ante el uso de la informática decisional en la administración tributaria.



Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, N° 36, 2020

Julia María Díaz Calvarro
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura

SUMARIO

1. Introducción: ¿qué se entiende por informática decisional?
2. Regulación de la informática decisional y su aplicación en la Administración Tributaria.
3. Valoración de la informática decisional: ventajas, inconvenientes y debates pendientes.
 - 3.1. La informática decisional y el concepto tradicional de acto administrativo.
 - 3.2. La responsabilidad del acto administrativo automatizado.
 - 3.3. La garantía de seguridad jurídica y la informática decisional.
 - 3.4. Las resoluciones automatizadas son extensibles a todos los procedimientos?
 - 3.5. La necesidad de motivación y el principio de buena administración.
4. La informática decisional y los derechos y garantías de los contribuyentes.
5. Conclusiones

RESUMEN

La tecnología y el desarrollo de la Inteligencia artificial están creando un nuevo paradigma de Administración Pública, justificado en el principio de eficacia del artículo 103 Constitución Española. La Administración Tributaria ha sido la que más ha desarrollado el uso de la tecnología no solo en sus servicios, en la gestión de los tributos, en la implantación de nuevos canales de comunicación o programas de ayuda, sino que ha dado un paso más introduciendo la respuesta automatizada, la llamada informática decisional.

Se pretende el análisis de la regulación de la informática decisional en la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aunque se harán alusiones a su regulación por parte del Derecho Administrativo y la valoración doctrinal de la respuesta automatizada y su uso por la Administración Tributaria. A las evidentes ventajas, hay que subrayar las carencias, déficits y dudas que su utilización genera y, sobre todo, si la utilización de la inteligencia artificial en las respuestas automatizadas en el ámbito tributario supone un menoscabo en la seguridad jurídica y en los derechos y garantías de los obligados tributarios.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN: ¿QUÉ SE ENTIENDE POR INFORMÁTICA DECISIONAL?

Las tecnologías de la información o TIC s han provocado una auténtica revolución en todos los ámbitos de nuestra vida, inaugurando nuevas formas de relacionarse, de trabajar, de pagar por un servicio etc. Es un fenómeno social irreversible que da lugar a nuevas formas de actuación cuyo desarrollo se ha acelerado durante la pandemia de la COVID 19. Esta revolución también ha llegado al Derecho que tiene que regular estas nuevas relaciones y al modelo de Administración Pública, justificado en el principio de eficacia y en el servicio a los intereses generales recogido en el artículo 103 Constitución Española, obligando a los poderes públicos a realizar un esfuerzo de adaptación a los cambios que la sociedad demanda.

La Administración Pública es un entorno muy proclive a la implantación de la tecnología por los beneficios que se obtienen, creando, con el paso del tiempo y el desarrollo de la digitalización, un nuevo paradigma derivado del uso de las TIC s y de la digitalización, por eso se habla de administración electrónica, una administración que no solo se gestiona a través de las nuevas tecnologías o establece nuevos canales de asistencia, relación y respuesta a los administrados sino que da un paso más y utiliza la inteligencia artificial para resolver y emitir actos administrativos sin la intervención de un funcionario persona física. Este panorama del que se acaban de ofrecer algunas pinceladas, se subraya en la administración tributaria que está a la vanguardia en el uso de la informática y la tecnología en su actividad administrativa, delimitando el procedimiento tributario electrónico como aquel que se desarrolla mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informativos y telemáticos y definiendo el acto administrativo electrónico como "toda manifestación de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, realizada por los poderes públicos en el ejercicio de una potestad administrativa, y realizada a través de medios electrónicos".

..//..



Alejo Hernández Lavado
Centro de Estudios Borjanos
Fundación "Fernando el Católico"
CSIC. Zaragoza

SUMARIO

Introducción.

1. Antecedentes
2. Los fines de interés general y la justificación de los beneficios fiscales por desarrollar actividades de interés general.
3. Deducciones a que dan derecho las actividades de interés general financiadas con aportaciones de la sociedad civil.
4. Donaciones con derecho a deducción.
5. Entidades beneficiarias del mecenazgo.
6. Otras modalidades de mecenazgo.
7. Consecuencias que puede generar la reforma del mecenazgo de 5 de mayo de 2020.
8. Propuestas de "lege ferenda" para conseguir potenciar el mecenazgo en España.

RESUMEN

Es objeto del presente trabajo el análisis de la fiscalidad del mecenazgo, a raíz de la última reforma producida por el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo. Otra reforma puntual, totalmente limitada en sus contenidos. Otra reforma, que no aborda ni resuelve los problemas que el mecenazgo tiene en España. Unos problemas, que son la causa de que siga sin generarse una auténtica mentalidad de mecenazgo. Por ello, en España una parte importante de la población civil sigue sin implicarse en actividades de interés general, sobre todo en actividades de interés cultural. Analizaremos los requisitos objetivos y subjetivos de la tributación de las cantidades donadas a entidades beneficiarias del mecenazgo. Un análisis, que haremos, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades, valorando los aspectos positivos y negativos.

Dado que la situación actual está lejos de lo deseable, acabaremos indicando que pasos deberíamos dar para conseguir que lleguemos a tener en España una mentalidad de mecenazgo. Una mentalidad de mecenazgo, que sea un eficaz instrumento para proteger y potenciar los fines de interés general. Para proteger de forma especial la cultura y el patrimonio cultural, que es donde menos se está desarrollando en estos momentos el mecenazgo.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La crisis económica iniciada a finales del año 2007, puso de relieve la dificultad de los entes públicos para cubrir todas las actividades de interés general, tanto en el campo social como en el cultural. La pandemia en la que estamos inmersos desde marzo de 2020, ha empeorado la situación, incrementando las personas y los bienes en situación de vulnerabilidad. La situación obliga de forma inaplazable a impulsar el mecenazgo, para paliar el desolador panorama que encontramos a nuestro alrededor.

En España no se acaba de conseguir, que el mecenazgo de las personas físicas alcance los niveles que son normales en el mundo anglosajón. En Inglaterra o Estados Unidos el peso del mecenazgo de las personas físicas, representa el 70% frente al de las personas jurídicas. En España son las personas jurídicas las que llevan el grueso del mecenazgo. La mentalidad de mecenazgo, que existe en el mundo anglosajón, no existe en España, y tampoco parece fácil que llegue a existir, por el escaso esfuerzo que se hace desde los poderes públicos por generar dicha mentalidad de mecenazgo.

No vamos a entrar en aspectos, que son más próximos a la sociología, y a la psicología, que al derecho tributario. Lo que vamos a hacer, es analizar la fiscalidad del mecenazgo, sin distinguir el social del cultural. La legislación es única, para todo tipo de mecenazgo, no los distingue, y el propio ministerio de Cultura y Deporte y la Agencia Tributaria tampoco distinguen, ni desglosan, las partidas de uno y otro.

Siempre ha existido un mecenazgo de carácter social, o sea, de ayuda a los sectores más débiles de la sociedad: niños expósitos, enfermos, ancianos sin familia que les cuide, etc. pero históricamente el mecenazgo tiene su vínculo fundamental con la creatividad, y no con los sectores vulnerables.

..//..



Miguel Gutiérrez Bengoechea
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CARACTERÍSTICAS DE LOS PLANES DE PENSIONES
3. FISCALIDAD DE LAS APORTACIONES A LOS PLANES DE PENSIONES: ESPECIAL REFERENCIA AL SISTEMA DE EMPLEO
4. MODIFICACIÓN DE LAS APORTACIONES DEDUCIBLES EN LAS APORTACIONES A LOS PLANES DE PENSIONES CON LA LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES, Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS
5. MODIFICACIONES DE LOS PLANES DE PENSIONES CON EL REAL DECRETO 62/2018, DE 9 DE FEBRERO POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO SOBRE LA INSTRUMENTACIÓN DE LOS COMPROMISOS POR PENSIONES DE LAS EMPRESAS CON LOS TRABAJADORES Y BENEFICIARIOS
6. REFLEXIONES FINALES
7. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El sistema de reparto de la Seguridad Social pasa por una situación de crisis económica debido a una serie de variables como la demográfica que actúa negativamente en el sostenimiento de las pensiones públicas. Este hecho se fundamenta principalmente en el crecimiento de la esperanza de la vida de los ciudadanos sin un acompañamiento proporcional en la tasa de natalidad. Sin embargo, el aspecto que más preocupa es el gran desempleo que existe en la población activa, agudizado por el cierre repentino de la economía española a causa del COVID-19.

La caída en las cotizaciones a la Seguridad Social obligará al Gobierno a emitir deuda pública para pagar las pensiones contributivas aumentando el déficit de la Seguridad Social.

Ante este panorama es previsible que la tasa de sustitución de las pensiones públicas disminuya en el futuro por lo que los planes de pensiones privados se erigen en un instrumento de ahorro esencial para complementar las pensiones públicas.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente la sostenibilidad de las pensiones públicas está en una situación no muy halagüeña debido a factores demográficos como el envejecimiento de la población española y la baja natalidad. A esta situación, hay que añadir la presencia inesperada del COVID-19 en la economía española lo que ha provocado una crisis económica sin precedentes alcanzando la tasa de desempleo más de un 20 por ciento.

El hecho de que haya tanto desempleo afecta directamente a las cotizaciones a la Seguridad Social lo que empeora aún más la situación financiera de la Seguridad Social.

No se puede justificar en modo alguno que el número de fallecimientos a consecuencia del virus COVID-19 pueda aliviar el factor de sostenibilidad de las pensiones públicas porque si bien es verdad que está afectando en más de un 80 por ciento a la población de más de 60 años y que muchos de ellos están en situación de pensionista, las secuelas que la enfermedad está dejando a la población más joven podrían generar unos gastos sanitarios desmesurados y en los casos más graves pueden generar situaciones de invalidez con el reconocimiento de las pensiones públicas correspondientes. Esta situación podría neutralizar el ahorro en las pensiones públicas de las personas fallecidas.

En este escenario se plantean algunas propuestas como la bajada de las futuras pensiones públicas lo que se traduce en que el factor de sustitución estaría por debajo del 80 por ciento con los problemas que podría plantear al Estado de Bienestar Social.

Actualmente se produce una dicotomía en el desarrollo de los planes de pensiones.

Por un lado, se observa que el legislador tributario ha ido suprimiendo parcialmente los beneficios fiscales asociados a estos instrumentos de previsión social a pesar de la disminución en la contratación de los planes de pensiones en favor de otros instrumentos de ahorro.

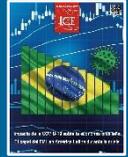
..//..

El diseño de reglas fiscales en Gobiernos subcentrales

A13



El caso de España



Boletín económico de ICE, N° 3133, 2021

Fernando González
Técnico Comercial y Economista del Estado

Diego Martínez López
Universidad Pablo Olavide de Sevilla

SUMARIO

1. Introducción
2. El marco común de reglas fiscales en España: la LOEPSF
3. Una valoración multidimensional
4. Problemas de diseño
5. Flexibilidad de las reglas en respuesta al ciclo
6. Protección del gasto de inversión
7. Acceso al endeudamiento
8. Dos propuestas a futuro
9. Conclusión

Bibliografía

RESUMEN

La crisis de la COVID-19 ha confirmado la necesidad de repensar las actuales reglas fiscales. Por su parte, la literatura ha prestado poca atención a las reglas fiscales aplicables a Gobiernos subnacionales (GSN). En este artículo se presenta el marco actual de reglas fiscales en GSN en un país altamente descentralizado, como es España, los principales criterios a discutir en el diseño de las mismas y las líneas de reforma que podrían adoptarse, teniendo en cuenta los nuevos desafíos originados con la pandemia.

CONTENIDO

1. Introducción

Contrariamente a una tendencia actual de opinión, la pandemia COVID-19 no ha supuesto el fin de la necesidad de contar con reglas fiscales. Más bien al contrario: el nivel de gasto inesperado y los consecuentes niveles de endeudamiento justifican, si cabe todavía más, la necesidad de contar con un marco de reglas fiscales eficaz, flexible, simple y que tenga como objetivo el control de la deuda.

Las reglas fiscales pueden ser definidas como límites numéricos fijos (suelos o techos) aplicados a las variables fiscales a través de la legislación y vinculantes durante periodos plurianuales (Eyraud et al. , 2020). Se trata, por tanto, de elementos de disciplina sobre la gestión de la política fiscal nacional y la de los Gobiernos subnacionales (GSN). En este último caso, la imposición de reglas fiscales viene justificada, además, por las mayores posibilidades de desembocar en episodios de bail-out, pudiendo ocasionar grandes costes económicos y sociales, no solo en la jurisdicción en cuestión, sino en todo el país.

Desde el punto de vista teórico existe una extensa literatura relativa al diseño de reglas fiscales para Gobiernos centrales, pero no se encuentran muchas guías normativas para el caso específico de las reglas fiscales en los GSN -quizás Eyraud et al. (2020) sea una de las excepciones-. El diseño de reglas fiscales en los GSN plantea problemas específicos que lo diferencian del diseño para Gobiernos nacionales. Por un lado, el sesgo hacia el déficit puede ser mayor en los GSN que en Gobiernos nacionales. Por otro lado, es necesario tener en cuenta las importantes competencias que pueden haber asumido los GSN y la inflexibilidad para adaptar sus presupuestos en función de la coyuntura económica, dificultando así el ejercicio de políticas fiscales contracíclicas.

..//..



José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La posibilidad de minorar la base imponible en los supuestos de concurso o impago en la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido
- III. Los límites a la minoración de la base imponible en los supuestos de concurso o impago en el ordenamiento español
- IV. Revisión de los límites a la minoración de la base imponible en los supuestos de concurso o impago a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
 1. El verdadero alcance de la posibilidad, prevista en la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, de que los Estados denieguen la minoración de la base imponible en los supuestos de concurso o impago
 2. La imprescindible revisión de los límites a la minoración de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ordenamiento español
 - 2.1. Límites a la minoración de la base imponible en situaciones concursales
 - 2.2. Otros límites a la minoración de la base imponible previstos por la normativa interna

RESUMEN

Los límites a la minoración de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en los supuestos de concurso o impago establecidos por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido resultan cuestionables a la luz de la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido realizando de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Los artículos 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) y 73 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido), establecen, como regla general, que la base imponible de este impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En concreto, el artículo 73 de la Directiva dispone que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido está constituida por la totalidad de la contraprestación que "obtenga o vaya a obtener" quien realice la entrega o preste el servicio. De donde se desprende que, desde un punto de vista material, el Impuesto sobre el valor añadido, como impuesto general sobre el consumo, no ha de gravar a la empresa que realiza la prestación, sino la capacidad contributiva del consumidor, que se manifiesta en su gasto patrimonial para adquirir un bien de consumo.

En este sentido, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que "la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que deben percibir las autoridades no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava en definitiva a dicho consumidor". De este modo, cabe afirmar que si la empresa que realiza la prestación no recibe el pago del destinatario de esta, desde un punto de vista material tampoco adeuda Impuesto sobre el Valor Añadido alguno.

Por otra parte, en virtud de lo previsto en los artículos 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 63 de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter general, en las entregas de bienes el devengo del impuesto se producirá en el instante de la puesta a disposición del bien, mientras que en las prestaciones de servicios el nacimiento de la obligación se verificará en el momento en el que se realizan las operaciones gravadas. Esta técnica de nacimiento del impuesto se basa manifiestamente en la presunción de que normalmente la contraprestación convenida se abonará al hacerse la entrega o prestarse el servicio, o inmediatamente después.

Precisamente por ello, entre las diversas excepciones que inciden en esta regla general interesa destacar que el artículo 66 de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, confiere a los Estados miembros la posibilidad de hacer coincidir, en determinados supuestos, el devengo del impuesto con el cobro efectivo del crédito, lo que dio lugar a la introducción en nuestro ordenamiento, a comienzos de la pasada década, del denominado criterio de caja en dicho impuesto.

..//..



Ismael Jiménez Compaired
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. Los siete IVA de nuestro Reino
2. Conceptos básicos sobre la deducción del IVA soportado en el TAI y, en su caso, el derecho a la devolución
3. Aproximación a la distribución del IVA entre el Estado y los territorios forales y al sistema de tributación que corresponda
 - 3.1. Distribución del IVA: la función del domicilio fiscal
 - 3.2. En particular, la tributación conjunta a ambas Administraciones
 - 3.3. La distribución del IVA de los no residentes
4. Tratamiento del IVA soportado en función del criterio de tributación
5. Situaciones particulares: el tratamiento en el IVA de las empresas que comienzan su actividad
6. La explicación económica de la exacción del IVA y en particular del derecho a la deducción en el contexto del Concierto y del Convenio
7. Desviaciones conflictivas en la relación Estado-territorios forales relativas a la deducción del IVA soportado o satisfecho
 - 7.1. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen dentro del ejercicio
 - 7.2. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen entre dos ejercicios consecutivos
 - 7.3. Situaciones que no han sido generadas propiamente por la voluntad del sujeto pasivo
8. ¿Hay una estrategia común para resolver todas las desviaciones anormales? La evitación del empobrecimiento injusto de una de las Administraciones, como criterio

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

En España no se aplica un único impuesto sobre el volumen de ventas, en la modalidad del impuesto sobre el valor añadido. En los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla se aplican tributos que poseen otra regulación y las operaciones desde el resto de España hacia allí o viceversa exigen algo similar a lo que podríamos llamar ajustes en frontera. Pero es que en el territorio de aplicación del IVA, la Agencia Tributaria del Estado exige el IVA, pero también las Administraciones de los cuatro territorios forales. En este contexto se producen numerosos problemas en relación con el derecho a la deducción del IVA. El presente artículo trata sobre las soluciones que se pueden ofrecer.

CONTENIDO

1. Los siete IVA de nuestro Reino

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) se configura como un tributo general sobre el volumen de ventas, que recae en última instancia –como reza el propio art. 1 de la ley del impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA)– sobre el consumo de bienes y servicios. La característica fundamental que distingue a un IVA de otras modalidades de tributación sobre el consumo reside en el hecho de que, mientras otros impuestos gravan el importe total de la contraprestación en las distintas transacciones de bienes y servicios que tienen lugar en cada una de las fases del proceso productivo, incrementando de esta forma su incidencia sobre el precio final del bien o servicio en función del número de fases que intervengan en dicho proceso (impuestos en cascada), el IVA, por el contrario, únicamente grava el valor añadido por cada una de aquellas. Podemos entender por valor añadido el importe del valor aportado por la empresa como consecuencia de la actividad desarrollada por los factores productivos. Con ello, su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma cualquiera que sea el número de transacciones que se hayan podido producir (neutralidad). No obstante ello, las dificultades que ofrecería calcular el valor añadido de cada concreta operación obligan a buscar un mecanismo más sencillo que también garantice la neutralidad a la que antes hemos hecho mención.

..//..



Rafael Rivas Andrés
Notario

SUMARIO

- I. OBERTURA: TODOS NUESTROS DOCUMENTOS NOTARIALES SON DOMINIO PÚBLICO DEL ESTADO ESPAÑOL
- II. INTRODUCCIÓN: EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS ESCRITURAS NOTARIALES Y DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS, EL TRIBUNAL SUPREMO ACIERTA PLENAMENTE EN EL RESULTADO ... PERO FALTAN LOS ARGUMENTOS CIVILES ...
- III. LAS FORMAS JURÍDICAS, EL BINOMIO DE REQUISITOS Y EFECTOS DE LOS DOCUMENTOS, EL PRINCIPIO DE PRESENTACIÓN CON EL DERECHO A COPIA, Y LA DISTINCIÓN ENTRE NEGOCIO, FORMA, DOCUMENTO Y FORMALIDADES REALES
- IV. DOCUMENTOS PÚBLICOS Y PRIVADOS, DOCUMENTOS OFICIALES, DOCUMENTOS/NO PÚBLICOS NOTARIALES EXTRANJEROS Y DOCUMENTOS NOTARIALES EUROPEOS; UN EJEMPLO PARADIGMÁTICO
- V. VALOR DE LAS ESCRITURAS NOTARIALES: MULTIEFICACIA POR SUS PRESUNCIONES Y REQUISITOS LEGALES. TODO ESTÁ EN EL ART. 17 BIS LN Y EN LOS REGLAMENTOS EUROPEOS
- VI. VALOR y EFECTOS DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS: REGLAS GENERALES Y EXCEPCIONES
- VII. CONCLUSIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA PARA DESTRUIR FRENTE A HACIENDA EL VALOR PROBATORIO DE AUTOLIQUIDACIONES Y ESCRITURAS RECAE EN LA PROPIA HACIENDA

RESUMEN

Desde 1862 la Ley del Notariado, desde 1889 el Código Civil, desde 2000 la Ley de Enjuiciamiento Civil, y hoy mismo el Derecho Europeo, reconocen a las Escrituras notariales presunción de "veracidad íntegra" y "fuerza probatoria". También el Código reconoce a los documentos privados presunción de "veracidad limitada" y "cierta fuerza probatoria" frente a los que quieran aprovecharse de ellos.

Ha sido mérito del Tribunal Supremo, aun sin utilizar argumentos civiles, restaurar para Escrituras y autoliquidaciones esa veracidad y fuerza probatoria corrigiendo las decisiones tributarias y judiciales que se las negaban.

CONTENIDO

I. OBERTURA: TODOS NUESTROS DOCUMENTOS NOTARIALES SON DOMINIO PÚBLICO DEL ESTADO ESPAÑOL

En música, la obertura utiliza básicamente elementos de lo que se va a escuchar después a modo de preludio, a modo de preparación emocional que facilite la asimilación del resto de la obra.

Pues bien, con los documentos notariales pretendemos, antes de entrar en materia, desarrollar esta pequeña obertura con el mismo fin, para enmarcar lo que diremos en las páginas que siguen de manera que se facilite su comprensión.

Y es que con estos documentos hay un defecto de partida, de perspectiva, que explica el maltrato al que se les somete, pues no se acaba de aceptar del todo que son auténticos documentos públicos, básicamente por desconocimiento de cómo han llegado a alcanzar esa categoría. Intentaremos explicarlo ...

El público en general (no digamos los juristas) utilizan de manera tan repetitiva e insistente el término "documento público" que en la práctica (entiéndase bien esta afirmación) se va desgastando, va perdiendo su verdadero significado; somos los primeros en reconocer que más o menos sí que se alcanza a identificar la categoría como documentos en los que interviene un funcionario, pero como cada vez hay más documentos "oficiales" (lo veremos luego) expedidos por una gran diversidad de funcionarios de todas las categorías imaginables para finalidades muy diversas, finalmente el centro de atención ha pasado a ser otro, ha pasado a ser más bien el tipo de funcionario que emite el certificado.

Con esta nueva perspectiva la gente observa que hay documentos expedidos por funcionarios tributarios que son muy importantes y potencialmente de graves consecuencias: nadie se toma a broma una notificación de la AEAT sobre la apertura de una Inspección por IRPF pues, aunque sea por referencias, es bien sabido que finalmente el resultado se le va a imponer por las buenas ... o en forma de embargo ...

..//..



José María Vázquez Moreno
Graduado en Derecho, empleado de notaría
Co-administrador de la web www.tottributs.com

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA REGULACIÓN DE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO VIUDAL EN EL ISD
- III. EL CRITERIO DEL TS SOBRE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO VIUDAL

RESUMEN

La fiscalidad de la conmutación del usufructo viudal está estrechamente vinculada a la naturaleza civil de la figura y a su consideración como acto de naturaleza particional o dispositiva.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La conmutación del usufructo viudal es una institución jurídica que busca paliar los inconvenientes de la atribución al cónyuge viudo de su haber legitimario en forma de usufructo.

Efectivamente, el hecho de que determinados bienes de la herencia queden gravados por el usufructo viudal puede dificultar su circulación o bien dar lugar a un aprovechamiento inadecuado de estos, al recaer sobre bienes no fructíferos o de difícil explotación.

Así, mediante la conmutación del usufructo atribuido al cónyuge viudo, se sustituye dicho derecho por bienes en pleno dominio, por un valor equivalente al mismo.

De esta manera, tanto los herederos como el cónyuge viudo pueden disponer de bienes en pleno dominio, sin situaciones de cotitularidad que dificulten la realización de estos.

La posibilidad de conmutar el usufructo atribuido al cónyuge viudo está prevista tanto en el ce como en las legislaciones de los territorios con derecho civil propio.

Desde un punto de vista fiscal, la tributación de la conmutación del usufructo viudal ha sido abordada en diversas ocasiones por la doctrina de la DGT, perfilando los contornos fiscales de la figura, en ocasiones de una manera poco precisa.

El TS, asimismo, en fechas recientes, ha tenido ocasión de ocuparse de la fiscalidad de la citada figura.

En ellas, el Alto Tribunal ha resuelto en qué casos la conmutación del usufructo viudal tributa únicamente por el ISD, y cuando, al exceder dicho acto las previsiones contenidas en la norma civil y fiscal, genera un hecho imponible adicional al del ISO, en forma de consolidación de dominio y permuta.

Como tendremos ocasión de ver más adelante, la doctrina fijada por el TS es poco clara, pudiendo incluso inducir a confusión.

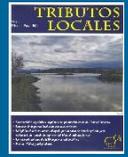
II. LA REGULACIÓN DE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO VIUDAL EN EL ISO

La regulación de la conmutación del usufructo viudal en el ISD está contenida en el artículo 57 del RISD, que señala que:

"Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo."

De la lectura del citado artículo se desprende, en primer lugar, que únicamente la conmutación del usufructo viudal en los términos contenidos en los artículos 839 y 840 del CC tributará en concepto de ISD.

..//..



Rosa Fraile Fernández [
Profesor contratado doctor
Derecho Financiero y Tributario
Univeisidad Rey Juan Carlos

SUMARIO

- I. Turismo como materia objeto de gravamen.
- II. Naturaleza del impuesto sobre estancias turísticas.
- III. Hecho imponible y cuantificación.
- IV. Coordinación con otros impuestos.
- V. El Ente territorial adecuado.
- VI. Bibliografía

RESUMEN

La Administración Local hace frente a las externalidades negativas del turismo, sin verse beneficiada por ingresos tributarios relativos a esta actividad económica. Por ello, consideramos que este momento de parón en la industria es un tiempo óptimo para legislar cuidadosamente un impuesto local de carácter potestativo que grave de manera directa las pernoctaciones onerosas en un territorio conforme a la propuesta que se presenta y sin finalidad disuasoria.

Proponemos que se establezca la posibilidad de implementar un recargo por parte de las CCAA, en virtud de las funciones que tienen encomendadas en materia de ordenación del turismo.

CONTENIDO

I. TURISMO COMO MATERIA OBJETO DE GRAVAMEN

De todos es sabido que el turismo es una de las principales fuentes de ingresos de la economía española. Como toda fuente de ingresos, es pues el turismo una actividad gravable. La cuestión de política económica y financiera radica en determinar las formas en que el gravamen sobre el turismo puede considerarse un gravamen justo, útil, no disuasorio, que resulte conforme con los principios del artículo 31 CE, así como coherente con aquellos principios financiero - presupuestarios que exigen eficiencia y una cierta conexión entre ingresos y gastos.

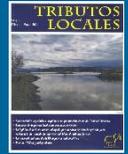
El turismo, como sector significativo en la composición del PIB de nuestro país, requiere de inversiones e infraestructuras. Necesita de desarrollo e innovación, así como de incentivos que permitan que nuestros destinos y oferentes sean competitivos en un mundo globalizado repleto de servicios sustitutivos, si bien, no sustitutivos perfectos.

Si pensamos en la imposición indirecta, es fácil considerar que aquellos consumos necesarios para el desarrollo normal de la persona sean aquellos cuyo tipo imponible se encuentra entre los tipos reducido y super reducido del IVA. Así encontramos los productos alimentarios de primera necesidad gravados con el tipo super reducido de IVA. En la misma línea, carnes y pescados son gravados con un 10%. En otras ocasiones, como bien es sabido, los tipos reducidos o super reducidos no se distribuyen en base a necesidades esenciales, sino tomando en consideración la importancia de incentivar el consumo de determinados bienes o servicios como pueden ser los espectáculos teatrales, la lectura, etcétera.

Pues bien, en lo que respecta a las actividades que tradicionalmente se asocian al turismo: hostelería, restauración, alojamiento, espectáculos en vivo; estas se han visto favorecidas con la imposición de un tipo de IVA reducido. Esto facilita la competitividad del sector del ocio en un Estado donde los servicios de este tipo representan una importante fuente de empleo y riqueza. No obstante, supone la aceptación de una menor recaudación de ingresos tributarios por parte del Estado provenientes de este tipo de actividades, quizá, de consumo menos necesario que algunas de las gravadas a tipo general como pudiera ser el consumo eléctrico sobre el que, además del IVA general, recae el impuesto especial sobre la electricidad.

Lo expuesto sirve a fundamentar nuestro parecer a cerca de la existencia de un nicho impositivo interesante que puede y debe ser explotado racionalmente en aras de gravar una clara manifestación de capacidad económica. Es preciso señalar que los lugares turísticos reciben visitantes que elevan exponencialmente, especialmente en determinadas épocas del año, el número de personas que emplean los servicios e infraestructuras públicas. El municipio turístico no puede mantener un sistema de prestación de servicios públicos acorde con el número de habitantes censados en él, sino que debe prever un mayor gasto para el desempeño de sus funciones.

..//..



Diego Alonso de Abel
Cuerpo Técnico de Hacienda

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Naturaleza jurídica del ICIO.
- III. Los sujetos de la relación jurídico-tributaria en el ICIO.
- IV. Aspectos relativos al hecho imponible y a la gestión del impuesto.
- V. Aspectos relativos a la cuantificación del ICIO.
- VI. Conclusiones.

Bibliografía.

RESUMEN

El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es el impuesto del sistema de financiación local que grava un ámbito competencial fundamental en las entidades locales, el urbanístico, y, por ello, es considerado, en ocasiones, como el Impuesto local por excelencia. No obstante, su escasa regulación ha ocasionado un continuo debate doctrinal y una alta intervención jurisprudencial.

Debemos considerar, a partir del análisis de su naturaleza jurídica, su relación con otras figuras tributarias y los elementos que lo configuran, que lo que subyace es un problema de carácter fundamental que se origina en la propia concepción del impuesto y que apunta a la necesidad de su reforma.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La STC 59/2017 de 31 de octubre ha centrado el interés y la agenda legislativa del ordenamiento tributario local en los últimos años. No obstante, la necesidad de una revisión amplia del sistema ya había sido planteada con anterioridad. Así, por ejemplo, en el mismo año 2017 fue creada la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local, donde se abordó la reforma de los tributos locales y, entre ellos, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

La regulación de este tributo ha sido tradicionalmente muy criticada. Así, según ROMERO FLOR, "nunca una normativa tan exigua como la presente ha originado tantos problemas derivados de la diferente interpretación y aplicación del impuesto". Para CALVO SALES, "es una regulación que no se puede calificar sino de exigua -e incluso- mezquina-, pues se limitó a cuatro artículos, además de confusa, imprecisa, contradictoria y escasamente ajustada a los cánones tributarios al uso: en suma, técnicamente deficiente". Se ha dicho, también, que es un impuesto de difícil justificación y provisional.

Lo cierto, es que su escaso articulado siempre ha orbitado entre las lagunas jurídicas provocadas por los preceptos que no están, y el debate sobre la interpretación de los existentes. En este sentido, las conclusiones y propuestas de la Comisión de Expertos in ponen de manifiesto la necesidad de revisión de una figura que, por otra parte, ha perdido peso recaudatorio con el paso de los años (si, aunque este hecho no haya supuesto una correlativa disminución de su conflictividad).

Por todo ello, es conveniente recapitular los aspectos más debatidos de la norma, junto a la perspectiva de las conclusiones recogidas por la Comisión de Expertos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en especial la reciente, con la finalidad de detectar si los problemas presentes en el impuesto tienen carácter coyuntural o estructural, es decir, si la teórica reforma debe plantearse de forma parcial o en profundidad.

Nos decantamos por la última opción: consideramos necesario un replanteamiento completo del impuesto y de todos sus elementos. En este sentido, existen varios enfoques que permiten apuntar a cuestiones de diseño, como la doble imposición, la estructura de la relación jurídico-tributaria o los derivados de su cuantificación que comentaremos en las próximas páginas.

..//..



Laura González-Vila Puchades
Departamento de Matemática Económica, Financiera y Actuarial
Universidad de Barcelona

Jorge de Andrés Sánchez
Social and Business Research Laboratory
Universitat Rovira i Virgili

SUMARIO

1. Introducción
2. Rentas mejoradas
3. Hipótesis y metodología de trabajo
4. Cobertura del riesgo de longevidad con los derechos consolidados en un plan de pensiones
5. Cobertura del riesgo de longevidad con parte de patrimonio acumulado no proveniente de un plan de pensiones
6. Conclusiones

Referencias

RESUMEN

El sector asegurador español solo ofrece rentas de supervivencia obtenidas con tablas de mortalidad de la población general. Así, los incentivos fiscales del IRPF para la contratación de rentas complementarias a la pensión pública de jubilación suponen un agravio comparativo para personas con esperanza de vida reducida, pues solo pueden beneficiarse de ellos a precios injustos. En España, como en otros muchos países, no se comercializan las denominadas enhanced annuities (rentas mejoradas), esto es, rentas que, además de considerar los factores de riesgo tradicionales de edad y sexo (en los países en los que este último está permitido), para su tarificación tienen en cuenta, en el momento de la contratación, aspectos relacionados con el estado de salud y estilo de vida de la persona a asegurar. A partir de estas consideraciones, el presente trabajo tiene por objeto determinar la estrategia óptima que, considerando las probabilidades de fallecimiento ajustadas a sus factores de riesgo y su fiscalidad, permite a un pensionista con esperanza de vida reducida transferir su riesgo de longevidad en el mercado español adquiriendo una renta complementaria. Además, los resultados obtenidos se comparan con los correspondientes a un rentista con esperanza de vida estándar y con los que obtendría el citado pensionista si pudiera suscribir una renta actuarialmente justa, es decir, una renta mejorada.

CONTENIDO

1. Introducción

La sostenibilidad del sistema público de pensiones español ha sido un tema ampliamente debatido durante los últimos años. Debido, principalmente, a los avances médicos y a un mayor acceso de la población a ellos, la esperanza de vida (EV) durante las últimas décadas ha tenido un aumento sin precedentes, lo que supone una gran carga para las arcas públicas. Además, el aumento progresivo de la EV lleva asociado el riesgo de longevidad; esto es, que las personas vivan más años de lo esperado. Por otra parte, el acceso a la jubilación de la generación del baby boom, unido a las reducidas tasas de natalidad tanto en décadas recientes como en la actualidad, supondrá una baja proporción de trabajadores por cada jubilado. Asimismo, el futuro uso de la inteligencia artificial en muchos trabajos realizados ahora por personas, hace prever una disminución aún mayor de la fuerza activa, menores sueldos para una parte de esta y, en definitiva, una menor capacidad de contribución total de la clase activa al sistema público de pensiones.

Hay, por tanto, un amplio consenso en que el sistema público español de pensiones de jubilación adolece de varias deficiencias como la inequidad, la falta de equivalencia actuarial que le resta su fuente primaria de sostenibilidad y la insostenibilidad financiera tanto en el corto, como en el medio y el largo plazo (Devesa et al., 2019). Así, resulta imprescindible que el importe de la pensión pública de jubilación en España se reduzca en el futuro. En este sentido, la entrada en vigor de la Ley 27/2011 introdujo algunas medidas tales como, por ejemplo, el aumento gradual de la edad ordinaria de jubilación o el incremento, también gradual, del periodo de cómputo de las bases de cotización¹.

..//..

La delimitación del concepto "adquisición de una nueva vivienda habitual" de cara a la aplicación de la exención por reinversión en el IRPF

A21

Gaceta fiscal, N° . 417, 2021



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

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "ADQUISICIÓN DE UNA NUEVA VIVIENDA HABITUAL"?
- III. ¿RESULTA EXIGIBLE LA CONCURRENCIA DE LA CONDICIÓN DE TITULAR DE PLENO DOMINIO TANTO DE LA ANTIGUA COMO DE LA NUEVA VIVIENDA?
- IV. ANÁLISIS DE LA STS DE 20 DE DICIEMBRE DE 2018 ASÍ COMO DE LA POSTERIOR JURISPRUDENCIA ELABORADA POR EL ALTO TRIBUNAL Y SU PROYECCIÓN SOBRE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto reflexionar, a la luz de la reciente doctrina administrativa y de la jurisprudencia elaborada por nuestros tribunales de justicia (con especial atención a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo), acerca del alcance que presenta el concepto relativo a "adquisición de una nueva vivienda habitual", necesario como es sabido de cara a la aplicación de la exención por reinversión prevista en la normativa del IRPF.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

¿Qué hemos de entender por "reinversión" a efectos de poder precisar en qué supuestos resulta aplicable el beneficio tributario relativo a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con motivo de la transmisión de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)? Con carácter general el art. 41 del Real Decreto 439 /2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RIRPF) identifica la citada operación con la transmisión de la vivienda habitual seguida de la "adquisición" de una nueva vivienda\ o bien con su "rehabilitación".

Señala concretamente el citado precepto reglamentario lo siguiente:

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

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

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio.

A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo. Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.S2, 3.S2 y 5.S2 de dicho artículo, en las condiciones que se establecen en este artículo.

..//..



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

CONTENIDO

A pesar de que, como es sobradamente conocido, Reino Unido abandonó la Unión Europea (UE) el 1 de enero de 2020, durante el pasado año mantuvo el acceso al mercado común, quedando sujeto también a la aplicación de la normativa comunitaria. Sin embargo dicha situación ha dejado de producirse con efectos desde el 1 de enero de 2021, una vez finalizado el período transitorio acordado al efecto. El Acuerdo de Salida (LCEur 2019, 2160) aprobado en su día preveía la posibilidad de articular prórrogas por espacio de uno o dos años, si bien la misma debía solicitarse antes del 30 de junio de 2020. Con carácter general la prórroga solo podía solicitarse por una vez y siempre antes del 30 de junio de 2020, resultando en consecuencia aquella materialmente imposible a partir de dicha fecha.

Como es sabido los principales puntos conflictivos que han dificultado hasta el último momento la consecución siquiera de un acuerdo de mínimos que rijan el futuro de las relaciones comerciales entre ambos bloques han sido: la pesca (mientras que Reino Unido ha exigido negociar cada año el acceso mutuo a las aguas, así como la cantidad total de pesca permitida y las cuotas que se asignan a cada Estado, la UE propuso en cambio que ambas partes continúen garantizando el acceso recíproco permanente a sus aguas manteniendo intactas las actuales cuotas y procediendo a negociarse anualmente la cantidad de capturas totales permitidas durante la siguiente temporada¹); la cooperación policial y judicial en materia penal²; la gobernanza de la futura relación (siendo necesario al respecto diseñar un sistema de gobernanza para dirimir conflictos en la aplicación de un futuro Acuerdo comercial); y el llamado level playing field .

1 En efecto, Reino Unido ha venido reclamando que las cuotas de capturas en sus aguas se negocien anualmente, así como que se suprima en dicha negociación el llamado principio de "estabilidad relativa", que se utiliza desde los años ochenta y en virtud del cual se toma como base la cuota de capturas llevadas a cabo entre 1973 y 1978. Desde el país británico se perseguía la aplicación de un nuevo criterio que resultara más sostenible para sus recursos pesqueros y que permitiese corregir la actual situación de desequilibrio existente a su juicio, en virtud de la cual el valor de capturas de los buques europeos en aguas británicas multiplica por cinco el de los buques británicos en aguas de la UE. Reino Unido rechazaba así mantener las condiciones de acceso a sus aguas, tal y como había solicitado la UE, ofreciendo en cambio unas cuotas de captura que se negociarían anualmente mediante la aprobación de un sistema de negociación anual del volumen que podrán capturar las flotas europeas. El objetivo último perseguido sería, en principio, que los pescadores comunitarios puedan pescar en aguas británicas a cambio de que los británicos tengan un mercado donde vender. Finalmente el acuerdo alcanzado en este punto contempla un período de transición de cinco años y medio (hasta el 30 de junio de 2026) durante el cual los barcos de la UE tendrán acceso garantizado a las aguas del Reino Unido. Los derechos de pesca de la UE se reducirán en un 25% y aumentarán las capturas británicas en sus propias aguas pasando de la aproximadamente mitad actual a unos dos tercios durante el citado período de transición. Una vez expire este último el acceso a las aguas británicas habría de ser objeto de una nueva negociación anual.

2 Una vez finalizado el período de transición los Estados miembros de la UE ya no podrán iniciar nuevos procedimientos de cooperación judicial en los que participe Reino Unido sobre la base del Derecho Comunitario. Dichos procedimientos deberán iniciarse de conformidad con la legislación nacional sobre la cooperación judicial con terceros países. No obstante en determinados supuestos los Convenios internacionales serán de aplicación siempre que tanto la UE, sus Estados miembros y Reino Unido sean partes del citado Convenio internacional.

Respecto de este último punto, lo que se ha venido persiguiendo ha sido un acuerdo que evite que Reino Unido se convierta en un lugar más atractivo (en el ámbito fiscal o en los estándares medioambientales, por ejemplo) para el sector empresarial en detrimento del marco comunitario, originándose así una competencia desleal. El llamado "marco igualado" es vital para la Unión Europea, que ha tratado de lograr un alineamiento regulatorio en aspectos tales como el medio ambiente, las normas tributarias y laborales, la protección de los consumidores o el Derecho de Competencia para evitar el surgimiento de situaciones de competencia desleal entre dos socios comerciales tan próximos. A tal efecto, mientras que la Comisión Europea ha pretendido que los tribunales británicos apliquen un conjunto de normas sobre competencia que serían análogas a las comunitarias, adoptándose así un modelo que iría en línea con el que aplican los países del Espacio Económico Europeo (EEE), Reino Unido ha apostado por acordar unas reglas diseñadas "a medida" para evitar conductas contrarias a la competencia y mantener la colaboración en ese terreno, pero sin replicar la legislación comunitaria ni establecer un mecanismo de resolución de disputas.

En definitiva, la UE ha perseguido que el Gobierno británico se comprometa a que sus regulaciones en áreas como las ayudas estatales, los estándares sociales, laborales, medioambientales y climáticos o la fiscalidad no se diferencien excesivamente de la regulación comunitaria aplicable cuando el Reino Unido tenga acceso al mercado europeo como país tercero. Se trataría de introducir una serie de garantías destinadas a asegurar una competencia abierta y justa entre las empresas británicas y comunitarias, de modo que las compañías del Reino Unido no se vean beneficiadas con ventajas de las que no pueden disfrutar las entidades europeas como, por ejemplo, el mayor acceso a las ayudas de Estado.

Por otro lado, mientras que Reino Unido ha perseguido el reconocimiento de su capacidad para establecer sus regulaciones sobre las ayudas a empresas, la UE ha abogado por que éstas sigan los principios europeos, evitándose además que distintos estándares fiscales, laborales o medioambientales concedan una ventaja desleal a las empresas británicas.

..//..

¿Hacia una conservación ilimitada de los datos personales por parte de la Administración tributaria?

A23

Quincena fiscal, N° 4, 2021



Bernardo D. Olivares Olivares
Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

1. Introducción
2. El principio de limitación del plazo de conservación
3. La virtualidad material del principio
4. Plazos de bloqueo y supresión
5. El principio de limitación del plazo de conservación en el ámbito tributario
6. El periodo de conservación y supresión en la Agencia Estatal de Administración Tributaria
7. El periodo de supresión en el registro de actividades del tratamiento de la Agencia Estatal de Administración tributaria
8. Conclusiones
9. Bibliografía

RESUMEN

Esta investigación tiene por objetivo examinar el principio de limitación del plazo de conservación de los datos de carácter personal en el ámbito de la Administración tributaria. Para ello, estudiamos su régimen jurídico y la casuística informada por la doctrina y la jurisprudencia. Posteriormente estudiamos el registro de actividades del tratamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para examinar la configuración del periodo de conservación (y de supresión) en la vertiente aplicada de los tratamientos. La investigación pone de relieve la ausencia de transparencia respecto al periodo de conservación y supresión de los datos personales de los obligados tributarios. Los resultados muestran la necesidad de que la Administración tributaria respete el principio de limitación del plazo de conservación y elabore protocolos que determinen la necesidad y la adecuación de la información en relación a cada finalidad, estableciendo periodos para su bloqueo y, en su caso, posterior borrado.

CONTENIDO

I. Introducción

La aplicación del sistema tributario en aras al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (31 de la CE) conlleva necesariamente el tratamiento sistemático de los datos personales de los obligados tributarios.

La STC 110/1984 de 20 de noviembre indicó, por primera vez, que los deberes de información frente a la Administración tributaria deben insertarse en el concepto genérico de los deberes de colaboración¹, y que éstos se definen como las "actuaciones del administrado, voluntarias o impuestas a título fundamentalmente individual, en el que éste, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de funciones administrativas, las facilita o las hace posibles"².

1 Véase SOLER ROCH, M.ª T.: "Deberes tributarios y derechos humanos", Técnica Tributaria, n.º 30, 1995, p. 101; "New Spanish Regulation on Taxpayer's Protection", International Tax Review , vol. 26, 1998; y BENTLY, D.: "Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation", Kluwer, The Netherlands, 2007, p. 2: "...the tax law was increasingly used to facilitate tax administration. New management techniques and computerization changed the way the system was administered. Voluntary compliance completely transformed the approach to tax administration".

2 Véase LUCAS DURÁN, M.: "Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113.1 LGT ", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi , 1998, documento bibliográfico digital Westlaw-Aranzadi (BIB 1998, 269), pp.1-26 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", Marcial Pons, Madrid, 1992., pp.42 y ss.

Este es el punto de inicio del tratamiento de la información personal de los obligados tributarios en la mayor parte de los casos³. De este modo, los artículos 29 , 93 , 94 y 95 de la LGT 4, así como las normas de cada tributo y sus correspondientes reglamentos, regulan los principales canales de suministro de información a través de los que fluyen los datos personales de los ciudadanos hacia la Administración tributaria y desde la Administración tributaria hacia terceros. Es en este momento en el que se determina la afectación inicial a una finalidad concreta de los datos de carácter personal de los interesados, que debe marcar un periodo de conservación concreto.

..//..

Cuestiones fiscales relevantes sobre las fusiones transfronterizas en las que la sociedad absorbida es residente fiscal en España

A24

Quincena fiscal, N° 4, 2021



Nieves Sánchez Gil
Abogada de Uría Menéndez

SUMARIO

1. Introducción
2. La fusión transfronteriza en el ámbito del IS: aplicación del régimen de neutralidad fiscal
 1. La afectación de los activos y pasivos a un establecimiento permanente como salvaguarda de la soberanía del Estado de la fuente
 2. Efectos en el grupo de consolidación fiscal cuando la sociedad absorbida tiene la condición de entidad dominante del grupo
 - 2-1. Pérdida de la condición de sociedad dominante y consecuente extinción del grupo fiscal prefusión
 - 2-2. La condición de entidad dominante del nuevo grupo fiscal cuando la absorbente es no residente
 - 2-3. Las obligaciones de comunicación
3. Otras cuestiones sobre las fusiones transfronterizas
 1. Efectos de la fusión transfronteriza en el grupo de entidades de IVA
 2. Retroacción contable y establecimiento permanente
 3. Obligaciones contables relacionadas con la aplicación del Régimen de Neutralidad Fiscal
 4. Comunicación de la operación a efectos de la aplicación del Régimen de Neutralidad Fiscal: plazo y documentación adjunta
 5. Sucesión de empresa a efectos del artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores: práctica de retenciones
4. Conclusiones

RESUMEN

Las fusiones transfronterizas presentan ciertas particularidades que pueden generar dudas tanto técnicas –relacionadas con la aplicación del Régimen de Neutralidad Fiscal o su efecto en grupos fiscales– como prácticas, sobre el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias formales derivadas de su formalización. En este contexto, resulta de especial interés advertir que hay determinadas situaciones en las que la finalidad perseguida por el Régimen de Neutralidad Fiscal (e. g., evitar que la imposición de este tipo de operaciones obstaculice su realización, permitiendo al Estado de la fuente mantener su capacidad para gravar la renta) podría alcanzarse en el marco de fusiones transfronterizas, sin necesidad de afectar los elementos de la sociedad absorbida a un establecimiento permanente en España de la sociedad extranjera absorbente, como exige el tenor literal de la legislación española.

CONTENIDO

La Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles ("LME"), incorporó a la legislación española la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital, armonizando a nivel comunitario el tratamiento de este tipo de operaciones. En la práctica, estas operaciones se venían desarrollando con anterioridad, pero quedaban sometidas a las leyes de los distintos Estados miembros de la Unión Europea ("UE") en los que se localizaban las sociedades intervinientes, con la complejidad que las particularidades de cada normativa añadía a su implementación. Esta modificación simplificó estas reorganizaciones, facilitando unas reglas de aplicación en el marco de la UE.

La Directiva 2005/56/CE fue derogada por la Directiva (UE) 2017/1132, de 14 de junio de 2017, sobre determinados aspectos del derecho de sociedades, que ha sido recientemente modificada por la Directiva 2019/2121, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, en lo que se refiere a las transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas (la "Directiva de movilidad"), con el objetivo de mejorar el funcionamiento del mercado interior comunitario para las sociedades y su ejercicio de la libertad de establecimiento.

Entre otras reorganizaciones, la Directiva de movilidad introduce ciertas reglas procedimentales y materiales comunes sobre las fusiones transfronterizas. Es decir, para aquellas operaciones consistentes en una fusión por absorción o por constitución de una nueva sociedad en la que al menos dos de las sociedades participantes están sometidas a la legislación de Estados miembros diferentes.

..//..



Teresa Puchol Tur
 Personal investigador predoctoral en formación
 Universidad de Valencia

SUMARIO

1. Introducción
2. La Directiva 2019/904 (LCEur 2019, 986) del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos plásticos en el medio ambiente
3. El tributo como medio para disuadir el consumo del plástico de un solo uso
4. Impuestos similares en la UE
5. Fiscalidad ambiental en España
6. Análisis del proyectado impuesto sobre plásticos no reutilizables
7. Conclusiones
8. Bibliografía

RESUMEN

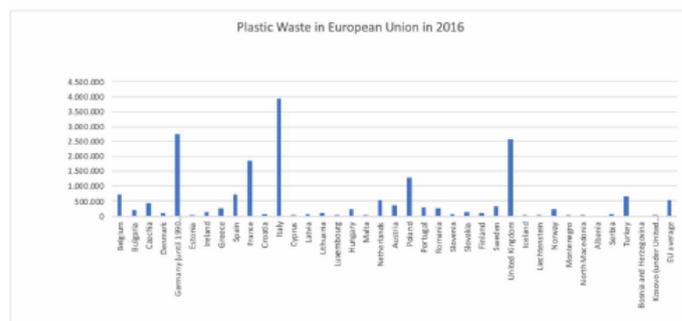
El objeto de estudio del presente artículo es el proyectado impuesto sobre los plásticos de un solo uso del anteproyecto de ley de residuos y suelos contaminados del 2 de junio de 2020, que transpone la Directiva 2018/851 y la Directiva 2019/904 a la legislación española. El objetivo que se persigue con la introducción de este nuevo impuesto es la reducción del consumo de los plásticos de un solo uso. El trabajo se estructura en siete apartados: se empieza con una introducción, seguidamente se expone un estudio de la Directiva 2019/904. En el tercero apartado se explica en términos económicos como un impuesto puede disuadir un consumo. A continuación, se muestra los países europeos que han optado por introducir un impuesto similar. En el quinto se analiza la fiscalidad ambiental en España de forma breve y en el sexto de estudia el futuro impuesto a los plásticos de un solo uso. Para finalizar el trabajo se exponen las principales conclusiones.

CONTENIDO

I. Introducción

Los plásticos de un solo uso están muy presentes en nuestro día a día: vasos para bebidas, botellas de agua, envases para comida, etc. Esto se debe principalmente a su bajo coste y a su alta funcionalidad. Ahora bien, están diseñados para un uso efímero, por lo que en pocas ocasiones se reciclan y como consecuencia, crean una gran cantidad de residuos. Las principales consecuencias negativas de los residuos plásticos son la liberación de sustancias químicas peligrosas para el ser humano, la degradación del medio ambiente, disminuyendo los recursos naturales; provocando la liberación de gases de efecto invernadero, y consecuentemente acelerando el actual cambio climático, así como provocando la muerte de más de un millón de animales marinos.

A continuación, en el siguiente gráfico observamos la tendencia en la generación de residuos plásticos en la UE. La línea naranja representa los residuos plásticos de la Unión junto con el Reino Unido. La línea azul señala la producción de residuos plásticos sin el Reino Unido. Como se puede observar hay una clara tendencia alcista en la producción de residuos plásticos en la UE.





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

SUMARIO

1. Modificaciones en la LGT (RCL 2003, 2945)
 1. La prohibición de las amnistías fiscales
 2. La nueva regulación de las prestaciones accesorias: los intereses de demora y los recargos por extemporaneidad
 3. Las medidas orientadas a la lucha contra el software de doble uso y su relación con las inspecciones "por sorpresa"
 4. La adopción de medidas cautelares mientras se tramita una solicitud de suspensión en un procedimiento de revisión
 5. Las reformas en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos
 6. Las reformas en el régimen de infracciones y sanciones
 7. La reforma en el procedimiento para la exigencia de la responsabilidad solidaria
 8. La suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa
 9. La nueva obligación de suministro de información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero
 10. Otras reformas

RESUMEN

El presente artículo analiza el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que se encuentra actualmente en tramitación parlamentaria. Entre las medidas más importantes se incluyen la prohibición de amnistías fiscales, limitaciones adicionales al pago en efectivo, obligaciones específicas de información sobre criptomonedas, la ampliación de la lista de deudores en las Administraciones Tributarias españolas, la adopción del concepto de jurisdicción no cooperativa, la prohibición del software de doble uso, cambios en el sistema de las reducciones aplicables a las sanciones tributarias y al sistema de recargos, etc. El proyecto de ley también lleva a cabo la transposición de la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD).

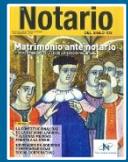
CONTENIDO

I. Modificaciones en la LGT

En el anterior número de la revista se analizaron todas las reformas que introduce el Proyecto de Ley, con excepción de las modificaciones previstas en la LGT. Dado que estas son bastante numerosas y tienen cierta enjundia se ha preferido dedicar un trabajo monográfico a su estudio. A continuación, se van a tratar de forma individualizada las reformas que resultan más destacables, lo que permitirá realizar un examen más detallado de las mismas, mientras que se incluirá en un epígrafe final aquellas modificaciones que o bien tienen una menor relevancia o bien pueden ser explicadas con una mayor brevedad.

El alcance de estas reformas de la LGT es bastante amplio, persiguiéndose con ellas objetivos muy diferentes. Es cierto que algunas de las medidas que se adoptan están orientadas de un modo u otro a la prevención y corrección del fraude fiscal, como ocurre con la prohibición de las amnistías fiscales, la prohibición del software de doble uso y su régimen de infracciones y sanciones, algunas novedades relativas a los listados de deudores tributarios morosos o la nueva obligación de suministro de información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero. Otras modificaciones sirven a una finalidad diversa como la reducción de la conflictividad y el fomento del ingreso voluntario, que es el objetivo de la nueva regulación de los recargos por extemporaneidad o del incremento de algunas reducciones de las sanciones. Otros cambios introducen ciertas mejoras técnicas, una legalización de medidas que actualmente están reguladas por vía reglamentaria, una actualización de las normas que se citan en algunos preceptos, al haber sido sustituidas por otras nuevas, o una mayor adecuación a las normas de la UE, fundamentalmente en materia de aduanas.

..//..



Joaquín Huelin Martínez de Velasco
Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo y Consejero-Socio de Cuatrecasas

F. Carreño de Vicente
Abogado. Socio de Cuatrecasas

RESUMEN

La autonomía política necesita de la autonomía financiera. Al servicio de esta última, nuestra Constitución permite que el Estado ceda total o parcialmente algunos de sus impuestos a las Comunidades Autónomas. Esta cesión, tal y como ha sido articulada a través de la LOFCA y de la Ley 22/2009, comporta también la entrega de algunas potestades normativas en relación con los impuestos estatales cedidos. Si el ejercicio de esas competencias normativas de forma desigual por parte de las Comunidades Autónomas trae como consecuencia una competencia entre ellas que pudiera entenderse como "dumping" fiscal, la respuesta adecuada no consiste en cambiar las reglas de juego por la "puerta de atrás", sino en profundizar en la coordinación y la armonización fiscal.

CONTENIDO

FISCALIDAD

La descripción del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas La autonomía política que la Constitución de 1978 (CE) reconoce y garantiza a las nacionalidades y regiones que integran la Nación española (art. 2 CE) tiene una dimensión financiera (art. 156.1 CE). La autonomía financiera constituye una herramienta indispensable para el desarrollo de las potestades inherentes a la autonomía política (STC 179/1987), en la medida en que demanda la plena disposición de medios económicos para ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias del autogobierno (SSTC 63/1986 y 96/1990).

A fin de nutrir y, por ende, de garantizar esa autonomía financiera, la Constitución determina en su artículo 157.1 la clase y el origen de los recursos de las Comunidades Autónomas. Los de naturaleza tributaria están constituidos, de un lado, por (i) los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y los recargos sobre impuestos estatales y, de otro, por (ii) los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de cada Comunidad.

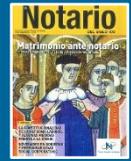
La potestad de las Comunidades Autónomas para establecer sus tributos no es originaria, como la del Estado (artículo 133.1 CE), sino que, al igual que la de las Corporaciones locales, es de segundo grado o nivel y ha de ser ejercida de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 133.2 CE). No obstante, de esta caracterización se exceptúan los territorios forales del País Vasco y de Navarra, titulares de una potestad "pre-constitucional" para crear tributos en virtud de los derechos históricos que la Constitución de 1978 ampara y respeta (disp. adic. 1ª), y que se articula a través del régimen de "Concierto" (País Vasco) o del régimen de "Convenio" (Navarra) (1), mediante los que pueden establecer y regular su respectivo sistema tributario, sin perjuicio de la debida armonización y coordinación con el estatal y del respeto al principio de solidaridad. En cualquier caso, tanto las Comunidades Autónomas como los Territorios Históricos, solo pueden establecer tributos propios mediante ley (arts. 31.3 y 133.1 CE) o a través de disposiciones con igual legitimación democrática y fuerza que la ley (normas forales en los territorios históricos del País Vasco).

Sin embargo, la autonomía financiera no está configurada por la Constitución en términos absolutos, pues queda sometida a los límites que derivan de los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles, a los que alude el propio artículo 156.1 CE (STC 179/1987), límites que también alcanzan, como ya se ha apuntado, a los territorios forales cuando ejercitan su potestad tributaria "originaria" mediante el régimen de concierto o el de convenio.

Ese carácter limitado de la autonomía financiera luce en el artículo 157.3 CE cuando remite a una ley orgánica la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, las normas para resolver los conflictos que surjan y las posibles formas de colaboración con el Estado. El reenvío constitucional se plasmó en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Se trata de una ley que, dictada dentro del marco constitucional para delimitar las competencias del Estado y de las diferentes Comunidades Autónomas, forma parte del "bloque de la constitucionalidad" y, en cuanto tal, constituye canon para apreciar la conformidad con la Constitución de las leyes, las disposiciones y los actos con fuerza de ley del Estado y de las Comunidades Autónomas, en virtud del artículo 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (STC 183/1988).

La LOFCA, como recurso de las Comunidades Autónomas, atiende en particular a los tributos del Estado cedidos, total o parcialmente [art. 4.c)]. Considera tales los tributos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a las Comunidades Autónomas (art. 10.1) y entiende efectuada la cesión cuando se contemple en un precepto del correspondiente Estatuto de Autonomía, sin perjuicios de que su alcance y condiciones se establezcan en una ley específica (art. 10.2). En su artículo 11, considera cedibles (i) el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), con el límite máximo del 50%; (ii) el impuesto sobre el patrimonio (IP); (iii) el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAJD); (iv) el impuesto sobre el valor añadido (IVA), también con el límite del 50%; (v) los impuestos especiales de fabricación, con el límite máximo del 58%; (vi) el impuesto sobre la electricidad; (vii) el impuesto especial sobre determinados medios de transporte; (viii) los tributos sobre el juego y (ix) el impuesto sobre hidrocarburos, con el límite máximo del 58% para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial.

..//..



Sergio Luis Doncel Núñez
Cuerpo Superior de Administradores Civiles del Estado
Profesor-tutor de la UNED

RESUMEN

El reciente debate sobre la decisión de un famoso creador de contenidos en You Tube de trasladar su residencia a Andorra, donde pagará menos impuestos, es una oportunidad para reflexionar sobre las respuestas a esta situación y en qué medida son útiles. Debe reivindicarse una lealtad al Estado-nación que fomente el cumplimiento de un deber constitucional como el de tributar, toda vez que las meras consideraciones racionales se revelan ineficaces. En este sentido, las ideas de Edmund Burke relativas a preservar y transmitir una herencia compartida pueden servir de apoyo a ese concepto.

CONTENIDO

FISCALIDAD

I. Andorra gana un contribuyente

Hace pocas fechas, un conocido creador de contenidos en You Tube (básicamente vídeos sobre juegos en línea), llamado El Rubius, anunció el traslado de su residencia a Andorra, alegando, entre otros motivos, la menor tributación del Principado en relación con España. Ello ha provocado un acalorado debate, sobre todo en redes sociales. Se da la circunstancia, además, de que Andorra ha sido el destino elegido por otros muchos personajes famosos en ese sector.

Los hay que critican duramente esta decisión, por cuanto consideran que es una muestra de codicia y de falta de solidaridad. El Rubius ya no pagará impuestos en España, por lo que no contribuirá a la financiación de servicios públicos tan importantes como la sanidad y la educación. Por el contrario, sus partidarios entienden que los impuestos en España son muy onerosos y que la Administración tributaria persigue ferozmente a famosos como él: está justificado, por ende, que busque lugares donde pueda conservar un mayor porcentaje de sus ingresos.

La marcha de El Rubius es un ejemplo de voto con los pies y un recordatorio de que las bases imponibles son móviles. Al igual que hicieron Gérard Depardieu o Bernard Arnault al mudarse a Bélgica cuando el Gobierno francés anunció un impuesto del 75% para las rentas superiores a un millón de euros, este contribuyente ha preferido poner a buen recaudo sus cuantiosos ingresos antes que seguir sometido a un nivel de imposición que le debe resultar excesivo. Opción que se ve facilitada por el tipo de actividad que realiza, eminentemente digital, de difusión de vídeos, que puede llevar a cabo casi desde cualquier parte, sin necesidad de un establecimiento físico en los países destinatarios de tal producto virtual.

Presentar esta polémica, que pronto se apagará, no es más que una excusa para examinar un problema más amplio, el de la fuga por motivos fiscales, que involucra a personas físicas y también a personas jurídicas.

II. Las reacciones habituales al voto con los pies

Una vez descrito el problema (que una persona productiva se traslade a otro país y deje de tributar en el nuestro, con la pérdida que eso conlleva), hay que revisar las respuestas que se ofrecen. Desde la óptica liberal, la solución será bajar los impuestos, o bien aliviar otras obligaciones tributarias, eliminando así el incentivo para cambiar de residencia. Otra respuesta, más colectivista, pasa por generar un sentimiento de solidaridad que motive el pago de impuestos aquí, pues mediante ellos se financia el Estado de Bienestar y se beneficia a los más desfavorecidos. Como medida extrema, que entraría en el catálogo de una dictadura, podría prohibirse la libertad de movimientos e impedir de forma coactiva estos traslados.

En mi opinión, ninguna de estas soluciones es del todo correcta o eficaz. Pueden reducirse los tipos de gravamen, mas será difícil competir con países como Andorra, un microestado con habitantes de rentas altas y, consecuentemente, menos necesitados de prestaciones públicas; y si el liberalismo defiende el individualismo y el provecho personal, El Rubius, como homo economicus, siempre deseará residir donde los impuestos sean aún más bajos.

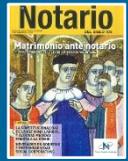
De otra parte, la apelación a la sanidad y a la educación es difícil que mueva voluntades, aisladamente considerada. Junto con el simple egoísmo (él no requiere la atención del sector público), puede concurrir una percepción de las ineficiencias y derroches en el Estado de Bienestar, o de que está politizado y es el germen de una sociedad subsidiada. Al mismo tiempo, es evidente que el Estado de Bienestar no es lo único que se costea gracias a los impuestos, sino adicionalmente diversas partidas con las que se puede estar en desacuerdo (cargos políticos, subvenciones...).

Finalmente, ahora mismo es política y jurídicamente imposible impedir el cambio de residencia.

III. ¿Dónde está el Estado-nación?

Una clave no explorada, a mi juicio, es la vinculación de una persona al Estado-nación, el sentido de pertenencia. Es posible que este factor emocional estimule ciertos compromisos y el cumplimiento de deberes, como el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El apego a la sociedad donde uno ha nacido y crecido, así como la identificación con su historia y la preocupación por su porvenir, constituyen una fuerza poderosa capaz de contrarrestar el individualismo puro y simple y la nula motivación para ser solidario con colectivos con los que, en realidad, no se tiene ningún trato. Después de todo, es más fácil practicar la solidaridad si hay una identidad conjunta.

..//..



Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

RESUMEN

Ante una ausencia de regulación del "teletrabajo" por parte del legislador tributario, y a la espera de que la Dirección General de Tributos pueda arrojar algo de luz respecto de los múltiples interrogantes que genera esta situación laboral, en este artículo de opinión se realizan distintas propuestas de solución a fin de evitar situaciones de conflictividad con la AEAT.

CONTENIDO

FISCALIDAD

Planteamiento

Con ocasión de la promulgación del RDL 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, el legislador no ha considerado necesario modificar la normativa tributaria. Tal vez este hecho pudiera justificarse -desde una visión naive- por la celeridad con la que se ha tratado de regular esta materia en la esfera laboral, sin querer detenerse a pensar que existen otras aristas ancladas a esta problemática que merecen asimismo su atención, lo que provocará inevitablemente nuevas situaciones de conflictividad, no ya solo en el marco del Derecho Privado (v.gr. por seguros con ocasión de accidentes de trabajo), sino propiamente en las relaciones entre Administración Tributaria y administrados.

Así las cosas, la "mise en scène" de esta situación laboral abre nuevas interrogantes en clave tributaria que trataremos de abordar en estas breves líneas que iniciamos.

Por un lado, debe precisarse que el denominado "teletrabajo" es una especie del genus "trabajo a distancia", o a domicilio, caracterizado porque el asalariado se aprovecha de las nuevas tecnologías para realizar básicamente las mismas tareas ordinarias que suele llevar a cabo en la oficina. La especialidad actual radica en que se accede a través de la intranet de la entidad al poder acceder a datos de clientes y proveedores, así como a ficheros imprescindibles para desarrollar su trabajo, junto con la posibilidad de reunirse o comunicarse de forma telemática.

Por otro lado, los novedosos artículos 11 y 12 del RDL 28/2020, de trabajo a distancia, reconocen dos tipos de derechos laborales, pero que despliegan como siempre efectos en la esfera tributaria:

- "Derecho a la dotación y mantenimiento adecuado de todos los medios, equipos y herramientas necesarias"; y
- "Derecho al abono y compensación de gastos".

Pasaremos el RDL 28/2020 por el "scanner tributario", entresacando brevemente los efectos fiscales que despliega esta regulación en los asalariados que desarrollan su actividad laboral teletrabajando.

En sede del sujeto receptor (IRPF)

A) Entrega o puesta a disposición de medios, equipos y herramientas necesarios

De acuerdo al artículo 42.1.1º LIRPF la entrega, o puesta a disposición de medios, equipos y herramientas necesarias para el desempeño del puesto de trabajo, no constituirán en ningún caso retribución en especie, y en consecuencia, renta gravada al IRPF.

Ahora bien, la AEAT sí podría calificar de "retribuciones en especie" aquellas prestaciones in natura que se utilicen de forma mixta o se afecten parcialmente al trabajo, es decir, que se combine su uso laboral con el personal o privado. Esta reflexión lleva a cuestionar quién tiene la carga de la prueba de este aserto. De acuerdo al artículo 105.1 LGT, "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Así las cosas, habrá de ser la Administración Tributaria la que tendrá que acreditar (al menos a través de pruebas indiciarias) que dichos "medios, equipos, o herramientas" se están utilizando de forma "efectiva" también para un uso privado. En nuestra opinión, a diferencia de lo que sucede con el "potencial" uso de determinados medios utilizados para ejercer una actividad profesional (v.gr. trajes de vestir, etc.), en los que la AEAT ha sido especialmente restrictiva negando su deducción como gasto de la actividad económica cuando potencialmente pudiera prima facie utilizarse en algún momento para un fin privado. Sin embargo, entendemos que esta doctrina no debería ser extrapolable al ámbito de las relaciones laborales con ocasión de esta nueva prestación de teletrabajo. Si verdaderamente el legislador quiere fomentar dicha modalidad de prestación laboral, no debería hacer una interpretación tan restrictiva, a riesgo de que más que coadyuvar a incentivar estas prestaciones laborales, sería un elemento adicional para disuadir a que los asalariados trabajen desde su domicilio...

Si entramos en particular a analizar algunos de los supuestos más recurrentes de "medios, equipos y herramientas" que pueden ser utilizados por los asalariados en sus domicilios para desempeñar su puesto de trabajo, podría afirmarse en relación con los "dispositivos electrónicos" (v.gr. PCs, laptops, tablets, teléfonos móviles), que la AEAT debería acreditar no solo si está "disponible", sino si lo utiliza "efectivamente".

..//..



Alejandro Esteller Moré
Universitat de Barcelona
Facultat d'Economia i Empresa
Departamento de Economía & Instituto de Economía de Barcelona

SUMARIO

1. Introducción
2. Imposición óptima y descentralización fiscal
 - 2.1. ¿Importa?
 - 2.2. ¿De qué dependen los tipos marginales máximos de IRPF?
3. Tipos marginales máximos por CA
 - 3.1. Base de datos
 - 3.2. Distribución de Pareto
 - 3.3. Resultados: análisis de las discrepancias
4. Conclusiones

Referencias

RESUMEN

Dada la capacidad normativa de que disponen las CCAA de régimen común y foral en el IRPF, ¿puede aumentar la descentralización fiscal el bienestar social? Para valorarlo, nos centramos en un elemento legal paradigmático: el tipo marginal máximo que aplica sobre la renta laboral. Utilizando el instrumental que nos ofrece la teoría de la imposición óptima (Saez, 2001), comparamos – a partir de micro-datos de la Encuesta de condiciones de vida (INE) – los tipos reales con los óptimos. Obtenemos que existen, para todas las CCAA, discrepancias; estando siempre los marginales óptimos por encima de los reales. La discrepancia promedio es de 10 puntos porcentuales (p.p.), resultado máxima (mínima) para la CA de Madrid (Navarra), 23 (2) p.p. Eso sí, partiendo del tipo que resulta de la ausencia de actividad legislativa por parte de los gobiernos subcentrales, excepto cuatro CCAA, todas han aproximado los marginales hacia "su" óptimo.

CONTENIDO

1. Introducción

El proceso de descentralización por el lado del ingreso en España ha sido algo más lento que el producido por el lado del gasto, al menos con relación a los impuestos más importantes, como puede ser el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Éste es el foco de este artículo. No fue hasta 1994 que se creó una participación territorializada del 15%, mientras que desde 1997, las CCAA de Régimen Común tienen competencias, entre otros, para modificar la tarifa autonómica; en concreto, el modelo de financiación actual, vigente desde 2009, supuso una división a partes iguales de la tarifa estatal entre el gobierno central y las CCAA. A partir de ahí, los porcentajes relativos de participación entre ambos niveles de gobierno han variado dependiendo del uso realizado por cada nivel de gobierno de sus competencias. Este proceso es ya bien conocido (véase, por ejemplo, Durán-Cabré y Esteller-Moré, 2005; o Solé-Ollé, 2013, entre otros).

En cambio, lo que queremos analizar en este artículo es si las CCAA, y aquí incluimos a las forales, han hecho uso de esas competencias y, lo más importante, si sus cambios fiscales han ido en la línea de mejorar el bienestar de sus ciudadanos, para lo cual tomaremos como referencia los modelos de imposición óptima (en particular, Saez, 2001). Así, a partir de la Encuesta de condiciones de vida (ECV) de 2018, que contiene datos de 2017, estimamos la discrepancia entre el tipo marginal máximo real y el óptimo por CA; obviamente, al haber supuestos teóricos detrás, este último valor debe ser matizado, lo cual haremos. En todo caso, lo destacable es que los tipos óptimos varían de manera importante entre CCAA. Por tanto, la descentralización fiscal puede aportar ganancias de bienestar si la comparamos con la situación provocada por la uniformidad de tipos que implica la centralización. En la práctica, excepto para cuatro CCAA que o bien lo han mantenido o lo han bajado, el uso hecho por las CCAA de sus competencias en materia impositiva va en la dirección de aproximar sus tipos al óptimo. Este análisis puede ser interesante para valorar la política fiscal de una CA, y poderlo hacer en términos relativos. No en vano una de las ventajas de la descentralización es la comparación y la experimentación por el lado del gasto, pero también por el del ingreso.

El resto del artículo se estructura como sigue. En la Sección 2, relacionamos la teoría reciente de la "imposición óptima" y la descentralización fiscal para entender el cálculo de los tipos óptimos. En la Sección 3, llevamos a cabo el análisis numérico y discutimos los resultados obtenidos. La Sección 4 concluye.

..//..

¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional

A31

Quincena fiscal, N° 5, 2021



Mercedes Fuster Gómez
Profesora Titular de la Universitat de València

SUMARIO

1. Introducción
2. El "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" español aprobado por la Ley 4/2020 (RCL 2020, 1647). Elementos esenciales del tributo
3. Tributación directa o indirecta del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español
4. Aplicación de los Convenios para eliminar la doble imposición al "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" español: definición de "Impuestos comprendidos" y posible incumplimiento de las disposiciones relativas a "Beneficios empresariales"
5. Trabajo de la OCDE y la UE en relación con la fiscalidad de las empresas digitales
6. Posición de la OCDE y la UE frente a las medidas unilaterales. La Propuesta de la UE de crear un impuesto europeo sobre servicios digitales
7. Conclusiones

RESUMEN

Recientemente ha entrado en vigor en España el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que nace con la finalidad de sujetar a imposición a las multinacionales a cuyo objeto es intrínseca la digitalidad, que operan en territorio español. Sin embargo, su configuración como impuesto indirecto crea dudas sobre qué es lo que se quiere gravar y a quién. El presente trabajo analiza las características de este nuevo impuesto, más allá del nomen iuris dado por el legislador, lo que permitirá concluir sobre si se cumplen o no con las obligaciones impositivas que derivan de los acuerdos internacionales suscritos por el Estado español.

CONTENIDO

I. Introducción

El 16 de enero de 2021 entró en vigor el nuevo Impuesto sobre Servicios Digitales aprobado por la Ley 4/2020, al objeto de sujetar a tributación en España determinados modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos, la participación de los usuarios y los efectos de la red, con una presencia significativa en el mercado español, pero con poca presencia física. Empresas como Amazon, Google, Instagram... no pagan impuestos en España por no operar desde nuestro país con una base de negocios fija o establecimiento permanente, a pesar de prestar servicios a destinatarios que actúan en el mercado español y nutrirse de información y datos de usuarios españoles. Pero lo cierto es que tampoco consiguen un nivel mínimo de tributación a nivel mundial. Con carácter general, los estudios revelan que las empresas con modelos de negocio digitales pagan menos de la mitad del tipo impositivo efectivo que pagan las empresas con modelos de negocio tradicionales: un tipo impositivo medio efectivo del 9,5% frente al 23,2%.

Hasta ahora, las normas internacionales no han tenido en cuenta estos nuevos modelos de negocio basados en servicios digitales, en los que las empresas pueden prestar servicios en un país sin estar físicamente presentes en él o sin operar desde un establecimiento permanente. A la espera de que sea modificada la normativa internacional y el concepto de establecimiento permanente sea actualizado para adaptarse a estos nuevos modelos de negocio, son muchos los países que, como España, han optado por sujetar a estas empresas a tributación a través de medidas unilaterales, como la creación de un impuesto sobre servicios digitales, si bien ello crea dudas sobre si estos impuestos resultan contrarios a las obligaciones internacionales contraídas. Y es que los tratados internacionales que se ajustan al Modelo de Convenio sobre la Renta y Capital de la OCDE impiden, en general, que un Estado contratante (Estado de la fuente) imponga un impuesto sobre los ingresos o la renta a los residentes de otro Estado contratante (Estado de residencia) que obtengan beneficios empresariales en el primero -excepto si se actúa a través de un establecimiento permanente-, siempre que se trate de un impuesto que esté cubierto por ese tratado fiscal.

Así pues, las normas internacionales elaboradas teniendo en cuenta modelos empresariales tradicionales ya no resultan efectivas para sujetar a imposición los modelos de negocios digitales. Muchas de las grandes empresas multinacionales dedicadas a la prestación de estos tipos de negocios "virtuales", cumpliendo con lo pactado en sus convenios y dentro de la legalidad, continúan tributando exclusivamente en el Estado de residencia, desde donde facturan o localizan los beneficios, y no en el Estado donde crean valor, que suele coincidir con el Estado de la fuente. Adicionalmente, si el Estado de residencia es una jurisdicción de baja tributación, el efecto global impositivo en el grupo multinacional es una reducción considerable de impuestos.

..//..



Milenka Villca Pozo
Profesora Lectora Serra Húnter de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universitat Rovira i Virgili

SUMARIO

1. Introducción
2. Principales rasgos configuradores del Cohousing
 1. Concepto y forma de constitución
 2. Características principales
 3. Clases
3. La tributación del Cohousing
 1. Consideraciones preliminares
 2. Constitución de la cooperativa de vivienda
 3. Obtención del suelo
 4. Construcción de las viviendas
 5. Cesión de uso de las viviendas a los cooperativistas y adjudicación del dominio superficiario
 6. En caso de "arrendamiento" de las viviendas
 7. Mantenimiento y conservación de las viviendas
 8. Prestación de servicios complementarios a los socios
 9. Ingresos de la cooperativa
4. Reflexiones frente al impacto económico de la COVID-19
5. Conclusiones
6. Bibliografía

RESUMEN

De la crisis inmobiliaria experimentada en los últimos años se ha derivado el nacimiento de nuevas formas de propiedad para favorecer el acceso a la vivienda. El cohousing es uno de los modelos habitacionales que permite compartir la vivienda de forma permanente a través de la cesión de uso. Una de las cuestiones que merece atención en su desarrollo es su tributación. El presente trabajo pretende profundizar en la imposición indirecta, a través del análisis de las consecuencias fiscales que se derivan de los actos que tienen lugar en el cohousing.

CONTENIDO

I. Introducción

El acceso a la vivienda continúa siendo uno de los problemas principales que aqueja a nuestro país. En las grandes ciudades, como Barcelona y Madrid, se evidencia con creces esta problemática, puesto que los precios de la venta de la vivienda y los precios de alquiler tiran al alza continua. Aunque esta tendencia ha cambiado ligeramente en el segundo y tercer trimestre del año por el impacto que ha tenido el coronavirus en la economía, que ha derivado la caída del precio de la vivienda y del alquiler, la problemática habitacional persiste.

..//..

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

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANTECEDENTES
- III. DISPOSICIONES NORMATIVAS
- IV. NUEVAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN
- V. ÁMBITO SUBJETIVO: PERSONAS O ENTIDADES OBLIGADAS
- VI. CONCEPTO DE «MECANISMO DE PLANIFICACIÓN FISCAL»
- VII. CONCEPTO DE «TRANSFRONTERIZO»
- VIII. SEÑAS DISTINTIVAS
- IX. ÁMBITO MATERIAL
- X. ÁMBITO COMPETENCIAL
- XI. ÁMBITO TEMPORAL
- XII. RÉGIMEN SANCIONADOR

RESUMEN

Una vez regulada por las Haciendas Forales la nueva obligación de informar sobre determinados mecanismos de planificación fiscal, Borja Ruiz de Azúa analiza en este interesante artículo algunos de los elementos principales de esta nueva obligación, como el concepto de «mecanismo de planificación fiscal», «transfronterizo», o las señas distintivas de los mismos, además de su ámbito subjetivo y temporal de aplicación, o su régimen sancionador.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Resulta innegable como en los últimos años los «datos» y su análisis están cobrando una importancia capital en muchos ámbitos. Muestra de ello es como en nuestro día a día resulta muy habitual escuchar o emplear conceptos como «big data», «minería de datos» o «análisis predictivo».

En este sentido, las Administraciones Tributarias están dedicando importantes esfuerzos en la implementación y desarrollo de este tipo de técnicas que les permita un mejor cumplimiento de las funciones que el legislador les ha encomendado. A esto están contribuyendo los intercambios de información entre administraciones, así como la recepción de mayor cantidad de datos a través obligaciones de información periódicas.

Así, resulta innegable como estamos avanzando hacia una era de mayor transparencia en el ámbito tributario que, en mi opinión, desembocará en un cambio del modelo relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, pasando de una relación de confrontación a una relación de cooperación.

II. ANTECEDENTES

La crisis económica de los años 2008 y 2009 vino acompañada de una profunda crisis fiscal, en la que los distintos gobiernos fueron conscientes como, durante los últimos años, las bases imponibles de sus contribuyentes se habían reducido o «erosionado», reduciendo la recaudación fiscal de los estados, mermando las posibilidades de emprender políticas de crecimiento vinculadas al gasto público.

Con todo, también se produjo un cambio relevante en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos («OCDE»), pasando de centrar sus esfuerzos en evitar la doble imposición que los agentes económicos podían sufrir en el desarrollo de sus actividades económicas a nivel internacional, a centrarse en desarrollar mecanismos que evitasen la desimposición y, en concreto, lo que se denominó como erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, conocido con el acrónimo de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

..//..



Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS COMISIONES DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN EUSKADI
- III. LAS MEDIDAS NORMATIVAS APROBADAS EN 2013
- IV. EL MODELO 140: EL LIBRO REGISTRO DE OPERACIONES ECONÓMICAS
- V. LA PUBLICACIÓN DE LOS LISTADOS DE DEUDORES
- VI. EL PROGRAMA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA
- VII. TICKETBAI! Y EL GRAN CAMBIO EN 2022
- VIII. LA ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS: BATUZ EN BIZKAIA
- IX. CONCLUSIONES

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

La disposición adicional primera de la Constitución, al amparar y respetar los derechos históricos de los territorios forales y encargar a los Estatutos de Autonomía correspondientes la actualización general de ese régimen foral, estableció el marco para que el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, restaurara el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco como modo de relación y articulación de las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Autónoma, sus Territorios Históricos y la Administración General del Estado.

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, así como que la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, y en este sentido, concluye que para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

En el ámbito competencial reconocido a las instituciones competentes de los Territorios Históricos, las Juntas Generales de los mismos, además de aprobar las distintas Normas Forales que regulan las diferentes figuras tributarias que conforman sus respectivos ordenamientos tributarios, también han aprobado la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos en las que se contienen los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario de cada Territorio Histórico, siendo de aplicación a la Administración tributaria foral, así como, a las Entidades Locales del Territorio Histórico en los términos establecidos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales de ese Territorio Histórico.

En este sentido, las citadas Normas Forales preconizan que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, así como que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

El fraude fiscal podemos definirlo como el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales que incumben a los contribuyentes y demás obligados tributarios en aplicación de la mencionada obligación de contribuir, produciendo no solo un perjuicio directo a las arcas públicas por el hecho de que el defraudador no ha cumplido con su obligación de contribuir en los términos establecidos por el ordenamiento jurídico, sino, de manera más relevante, una insuficiente dotación de los recursos públicos necesarios para el desarrollo en condiciones óptimas de los servicios públicos que constituyen la columna vertebral del Estado de Bienestar.

..//..

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

SUMARIO

- I. BREVE REFERENCIA LEGISLATIVA A LA BUENA FE
- II. CONCEPTO DE BUENA FE
- III. EL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA
- IV. SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES
- V. EJEMPLOS DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
- VI. BUENA FE Y DERECHO AL ERROR
- VII. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD Y LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

CONTENIDO

I. BREVE REFERENCIA LEGISLATIVA A LA BUENA FE

Se suele ubicar el principio de buena fe dentro de los principios generales del Derecho (1) . Sobre estos principios y su importancia en la operatividad práctica del ordenamiento jurídico se trae a colación la siguiente manifestación sobre la relevancia de los mismos: (2) «...nada misterioso y alusivo, como las esencias angélicas o las abstracciones superiores, sino normalmente la propia idea central de una institución positiva desenvolviéndose en la vida de ésta y presidiendo todo su funcionamiento...».

Ahora bien, aun siendo lo anterior correcto, también hay que señalar que no faltan en el ordenamiento jurídico referencias expresas a la buena fe, contribuyendo las mismas a positivar dicho principio general del Derecho. Esto es, estos preceptos concretos que se refieren expresamente a la buena fe, no hacen sino dotarla de rango de norma jurídica.

Ya no sólo tiene, o puede tener, la consideración de principio, sino que alcanza el rango de norma positiva.

Entre las referencias que el ordenamiento jurídico realiza a la buena fe se pueden citar las siguientes:

- El artículo 7.1 del Código civil señala expresamente que «los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.»
- El artículo 57 del Código de comercio indica que «los contratos de comercio se ejecutarán y cumplirán de buena fe, según los términos en que fueron hechos y redactados, sin tergiversar con interpretaciones arbitrarias el sentido recto, propio y usual de las palabras dichas o escritas, ni restringir los efectos que naturalmente se deriven del modo con que los contratantes hubieren explicado su voluntad y contraído sus obligaciones.»
- El artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial señala que «en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe» y «no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.» Tras lo anterior se especifica que «los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal.»
- En la misma dirección se manifiesta la Ley de Enjuiciamiento Civil que en su artículo 247.1 dispone que «los intervinientes en todo tipo de procesos deberán ajustarse en sus actuaciones a las reglas de la buena fe.»

Esta Ley no se conforma con la enunciación del precepto anterior, sino que además contiene multas en el caso de que se vulnere dicha regla. Así, tras señalar que «los Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones e incidentes que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal», regula unas sanciones específicas para el caso de que «... los Tribunales estimaren que alguna de las partes ha actuado conculcando las reglas de la buena fe procesal...».

Finalmente, aunque existen otras referencias no menos importantes que las acabadas de señalar, nos interesa el precepto que a este respecto se contiene en la Norma Foral General Tributaria de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

A este respecto hay que señalar una diferencia en la legislación básica de los Territorios Forales en lo que se refiere a la ubicación de la referencia a la buena fe. Así, en Álava, en el artículo 34 de la Norma Foral General Tributaria, dedicado a los derechos de los obligados tributarios, se señala expresamente que éstos tienen «derecho a la presunción de que su actuación se realiza de buena fe.» En el caso de Bizkaia y Gipuzkoa esta presunción se contiene dentro de la regulación de la potestad sancionadora de la Administración. Así, en estos Territorios Históricos, en concreto en el artículo 184 (dedicado al principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria), tras señalar que los obligados tributarios podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos, se especifica expresamente que «la actuación de los obligados tributarios se presume realizada siempre de buena fe.»

..//..

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

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. EXENCIONES
3. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO: RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE CUALQUIER TIPO DE ENTIDAD
4. GANANCIAS PATRIMONIALES
5. IMPUTACIÓN DE RENTAS EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL
6. RENDIMIENTOS DE TRABAJO OBTENIDOS POR LA GESTIÓN DE FONDOS VINCULADOS AL EMPRENDIMIENTO, A LA INNOVACIÓN Y AL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA
7. OPCIONES QUE DEBEN EJERCITARSE AL PRESENTAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO
8. IMPUTACIÓN TEMPORAL
9. DEDUCCIÓN POR ALQUILER EN LA VIVIENDA HABITUAL
10. DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL
11. MEDIDAS ADOPTADAS CONSECUENCIA DE LA PANDEMIA
12. RENTAS EXENTAS
13. SEGURO COLECTIVO GRATUITO PARA EL PERSONAL SANITARIO
14. RÉGIMEN FISCAL POR LA DISPONIBILIDAD DE DERECHOS CONSOLIDADOS DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA CON MOTIVO DE LA PANDEMIA DEL COVID-19
15. PRESTACIONES POR CESE DE ACTIVIDAD PARA LOS AFECTADOS POR LA DECLARACIÓN DEL ESTADO DE ALARMA PARA LA GESTIÓN DE LA SITUACIÓN DE CRISIS SANITARIA OCASIONADA POR LA COVID-19
16. RENDIMIENTO NETO EN LA MODALIDAD SIMPLIFICADA DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA APLICABLE A LA ACTIVIDAD DE ELABORADORES DE VINO Y A LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS O PESQUERAS
17. COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN APLICABLES PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES
18. PÉRDIDAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE ENTIDADES INNOVADORAS DE NUEVA CREACIÓN
19. DEDUCCIÓN POR OBRAS DE RENOVACIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL
20. DEDUCCIÓN POR INSTALACIONES DE PUNTOS DE RECARGA DE VEHÍCULOS ELÉCTRICOS
21. DEDUCCIÓN EXTRAORDINARIA POR INVERSIÓN EN MICROEMPRESAS, PEQUEÑAS O MEDIANAS EMPRESAS
22. ENTIDADES INNOVADORAS DE NUEVA CREACIÓN
23. DEDUCCIÓN PARA EL IMPULSO DE LA DIGITALIZACIÓN DEL COMERCIO LOCAL Y DEDUCCIÓN PARA LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DEL COMERCIO MINORISTA
24. DEDUCCIÓN POR LA CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES POR LOS TRABAJADORES
25. DEDUCCIÓN POR LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN SU ENTIDAD EMPLEADORA
26. ACTIVIDADES PRIORITARIAS DE MECENAZGO
27. OBLIGACIÓN DE AUTOLIQUIDAR EL IMPUESTO
28. PAGOS FRACCIONADOS
29. MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS FONDOS DE INVERSIÓN A LARGO PLAZO EUROPEOS
30. MEDIDAS DE FLEXIBILIZACIÓN DE CIERTOS TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS
31. IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA INFORMÁTICO GARANTE DE LA INTEGRIDAD, CONSERVACIÓN, TRAZABILIDAD E INVOLABILIDAD DE LOS REGISTROS QUE DOCUMENTEN LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS
32. PROCEDIMIENTOS INICIADOS MEDIANTE DECLARACIÓN
33. DECLARACIÓN E INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA
34. PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN
35. DEDUCCIÓN EXTRAORDINARIA DE 2019 POR PÉRDIDAS ESTIMADAS EN 2020

RESUMEN

Javier Armentia expone en este artículo las numerosas novedades aplicables en la Campaña del IRPF 2020 en los territorios históricos, y que en esta ocasión se derivan de las numerosas medidas aprobadas por las Diputaciones Forales para hacer frente a la situación generada por la pandemia.

Aitor Orena Domínguez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea

SUMARIO

- I. AUTORIZACIÓN JUDICIAL PARA LA ENTRADA EN EL DOMICILIO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS
- II. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO
- III. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS (IRPF) Y BIENES Y DERECHOS NO CONTABILIZADOS O NO DECLARADOS: PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS (IS)
- IV. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN RESPECTO A CUESTIONES RELACIONADAS CON MONEDAS VIRTUALES
- V. RECARGOS POR EXTEMPORANEIDAD

RESUMEN

Con fecha 21 de enero de 2021 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, Proyecto de Ley).

En el presente artículo se analizan algunas de las mismas, concretamente algunas de las que afectan a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF y de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), analizando algunas modificaciones presentes en el Proyecto de Ley, así como algunas enmiendas que pudieran ver la luz.

Si bien el Proyecto de Ley y las enmiendas lo son a nivel estatal, dada la trascendencia de las medidas que recoge, casi con total seguridad que las mismas se adopten en los tres Territorios Históricos, de ahí que se haya considerado interesante realizar un análisis de algunas de las medidas, así como algunas de las enmiendas al mismo. Por otro lado, también debemos recordar que algunas de las medidas son consecuencia de Directivas, por lo que al ser obligatoria su transposición al ordenamiento interno, también deberán formar parte de los ordenamientos tributarios forales.

CONTENIDO

I. AUTORIZACIÓN JUDICIAL PARA LA ENTRADA EN EL DOMICILIO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

La modificación que pretende el Grupo Parlamentario Socialista a través de la enmienda núm. 180, consiste en modificar el art. 113 de la LGT (2), cuya redacción es coincidente con la prevista en el art. 109 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante NFGT). Dicha modificación es consecuencia de la reciente STS de 1-10-2020 (3), que deriva de la STS de 10-10-2019 (4).

Sin entrar en el interesantísimo análisis que sobre la entrada en el domicilio de los obligados tributarios se aborda en la mencionada STS, vamos a centrarnos única y exclusivamente en uno de los aspectos de la misma, y que se pretende modificar mediante la enmienda núm. 180: la necesidad de un procedimiento inspector previo a la solicitud de la autorización judicial que permita la entrada en el domicilio. El Proyecto de Ley modifica el apartado X de la Exposición de motivos de la LGT, señalando que nos encontramos ante una clarificación del régimen de autorización judicial para la entrada en el domicilio:

«A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos» (el subrayado es nuestro).

Sin embargo, a nuestro juicio no nos encontramos ante una «aclaración», sino ante un requisito de validez exigido por el TS en la mencionada sentencia. Y es que si no fuera porque el TS hubiera establecido que no es posible solicitar al Juez una autorización judicial de entrada en domicilio que se enmarcase en un previo procedimiento inspector, cuyo inicio ya se hubiera comunicado al interesado, probablemente la Administración tributaria hubiera seguido actuando de la misma forma: solicitando dichas autorizaciones judiciales ajenas a un procedimiento inspector. El TS es tajante al respecto, y para nada parece estar aclarando el tema cuando procede a concretar su doctrina:

..//..

**Administrazi-
Doktrina**

**Doctrina
Administrativa**

D01



La sociedad consultante comercializa al por mayor productos farmacéuticos y medicamentos. La consultante comercializa un producto, un pack de microenemas de 9g, solución de uso rectal para tratamiento de estreñimiento moderado, este producto sanitario está clasificado como no estéril.

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas del producto indicado.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0134-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021
Ley 37/1992 art. 91-Uno-1-6º y Dos-1--3º

CONTENIDO

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, el número 6.º del apartado Uno.1 y el número 3º 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:

(...)

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:

1. 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 oficiales.”.

Asimismo, la Ley 28/2014 referida, incorpora un nuevo apartado octavo al Anexo de la Ley, que queda redactado como sigue:

“Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

– Las gafas, monturas para gafas graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

– Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.

– Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.

– Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.

..//..

La consultante ejerce la actividad de formación musical, a través de la creación de un aula virtual en el que se desarrolla la programación de los conservatorios de música públicos.

Los alumnos que se suscriben al aula virtual tienen acceso a textos digitalizados utilizados en sus centros de estudio, para así poder estudiar y realizar ejercicios sonoros, interactivos y autocorregibles.

D02



Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en el que la consultante debe constar dada de alta.

Aplicación de la exención de formación del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad descrita.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0136-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021

Ley 37/1992 arts. 69, 20-Uno-9º, 20-Uno-10º- Real Decreto Legislativo 2/2004 TRLRHL art. 78 y 79.

CONTENIDO

A) En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas se informa lo siguiente:

1.- El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL se establece que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto."

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

El apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL dispone que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

A su vez, en la regla 3ª de la Instrucción se define el concepto de actividad económica, señalando, al efecto, lo siguiente:

"1. Tienen la consideración de actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

2. Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección 1.ª de las Tarifas.

3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la sección 2.ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección 1.ª de aquéllas."

2.- Según el criterio mantenido por este Centro directivo, en numerosas contestaciones a consultas tributarias, la clasificación de las distintas actividades económicas en las Tarifas del IAE se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades.

Por tanto, las actividades de comercio o de prestación de servicios a través de la red Internet deben tributar de acuerdo con la verdadera naturaleza de la actividad económica ejercida, dependiendo esta de las condiciones que concurren en el vendedor de los bienes o del prestador de los servicios y del modo en que se realicen.

La actividad de formación realizada por una persona física puede tener carácter empresarial, y estar clasificada en la sección primera de las Tarifas del IAE, o carácter profesional, clasificándose en la sección segunda.

..//..

D03



La entidad consultante es una empresa especializada en programación informática que ha resultado adjudicataria de un contrato para la provisión de una solución integral para la gestión de bibliotecas de Ciencias de la Salud y cuyo destinatario es el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la prestación del citado servicio.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0137-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021
Ley 37/1992 art. 91-Dos-1-2º

CONTENIDO

1.- La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas, ha modificado del punto 6) de su Anexo III, donde se recogen las categorías de bienes y servicios, estableciendo la posibilidad de que los Estados Miembros apliquen el tipo reducido a:

«6) Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible;».

El artículo 91, apartado dos.1, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en la redacción dada por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), por el que se transpone la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, con entrada en vigor desde el 23 de abril de 2020, dispone que:

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

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

(...)

2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.”.

Este Centro directivo ha establecido los requisitos y modalidades tecnológicas para la aplicación del mencionado tipo reducido a libros, periódicos y revistas en diversas contestaciones vinculantes, por todas, la de 23 de noviembre de 2020, número V3398-20, a la que se remite a efectos de evitar reiteraciones.

..//..

D04



La consultante es una entidad mercantil que se dedica a la actividad de limpieza y desinfección tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como en Francia.

Con motivo de su actividad, sus trabajadores, en ocasiones, deben pernoctar en establecimientos hoteleros o pensiones fuera del municipio donde radica la empresa. Asimismo, dichos trabajadores utilizan los vehículos matriculados a nombre de la consultante para desplazarse al lugar donde se realiza el servicio, incurriendo en la compra de combustible.

Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se han soportado con motivo del desplazamiento de los trabajadores y adquisición de combustible. Requisitos de las facturas recibidas por la adquisición de estos bienes y servicios. En particular, cuando las operaciones tienen lugar en Francia.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0138-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021

Ley 37/1992 arts. 92 a 100, 117-bis RD 1619/2012 art. 6 RD 1624/1992 art. 30.ter

CONTENIDO

- 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.- El derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley. En este sentido, el artículo 92. Uno de la citada Ley dispone que:

../..

D05



La entidad consultante presta servicios postales en su condición de operador del servicio postal universal en el territorio de aplicación del Impuesto. Uno de los sistemas de pago a la consultante consiste en la utilización de sellos (sistema de franqueo). La normativa sectorial prevé la posibilidad de que la consultante pueda vender "sobres prefranqueados", es decir, sobres que incorporan los sellos correspondientes, vendiéndose este a precio único al público.

Tributación de la venta de los sobres prefranqueados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0140-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-1º y 17º

CONTENIDO

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

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley, 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 para la entidad consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

2.- El artículo 132, apartado 1, letra a), 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 L 347 de 11.12.2006) establece lo siguiente:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones;"

La trasposición al ordenamiento jurídico interno del señalado precepto comunitario se realizó a través del apartado uno, número 1º, del artículo 20 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, en su redacción dada por la Ley 23/2010, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2011, dispone que estarán exentas de dicho Impuesto:

"1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente."

..//..

D06



La entidad consultante recibe una subvención destinada a financiar parte del precio de las entregas de bienes que realiza a sus clientes. Estas ayudas forman parte de un conjunto de medidas autonómicas para la activación de la demanda de la región.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la referida subvención

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0148-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021
Ley 37/1992 art. 78-Uno

CONTENIDO

1.- El artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el artículo 78, apartado dos, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

(...)

3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

- a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.
- b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”.

La referida disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva dispone sobre esta cuestión:

“1. La base imponible estará constituida:

- a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.”.

En los mismos términos se expresa el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007 y que vino a refundir la Sexta Directiva citada anteriormente.

2.- El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353/00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02) y más recientemente en su sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d’Or SARL, en el asunto C-151/13.

Es importante señalar que esta última sentencia matiza la jurisprudencia clásica del Tribunal en relación con los requisitos necesarios para que una subvención se entienda vinculada al precio de las operaciones, a efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, no siendo ya siempre necesario que las cantidades percibidas se vinculen a una prestación de servicios perfectamente individualizada.

..//..

D07



La entidad consultante es un ayuntamiento que cede el aprovechamiento cinegético de un monte de utilidad pública a un club de caza a cambio de una contraprestación.

Exención del citado arrendamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0150-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
01/02/2021
Ley 37/1992 art. 20-Uno-23º

CONTENIDO

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

Por su parte, el artículo 5, apartado dos de la misma Ley dispone 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."

El apartado uno del ya citado artículo 5, en su letra c), contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a "quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo."

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

Por consiguiente, la cesión a terceros del aprovechamiento cinegético de un monte por un tiempo determinado y a cambio de un precio es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando calificado quien la realice de empresario a efectos de dicho Impuesto.

2.- Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, declara exentos del Impuesto:

"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:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...).

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

(...).".

Por su parte, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), dispone lo siguiente:

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

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...).".

..//..

La consultante manifiesta que se dedica a la intermediación y compraventa de prendas de vestir y complementos. Trabaja desde su domicilio y tiene un local que sirve de showroom en el que según manifiesta sólo sirve para almacenar y exponer las mercancías. Ambos lugares están en Barcelona. Plantea desplazar su domicilio a Andorra, seguir trabajando desde su nuevo domicilio y mantener el local en Barcelona con los mismos fines expuestos.

D08



Se pregunta dónde debería tributar la actividad económica de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición hispano-andorrano con motivo del desplazamiento, suponiendo que sea residente fiscal en Andorra, y suponiendo que el local en Barcelona se mantiene para el mero uso de almacenaje y muestra del producto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0156-21
SG de Fiscalidad Internacional
02/02/2021
Convenio para evitar la doble imposición hispano-andorrano

CONTENIDO

Al ser la consultante residente fiscal en Andorra le será de aplicación el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. (BOE de 7 de diciembre de 2015), en adelante, el Convenio, siempre que dicho Convenio le resulte aplicable también de acuerdo con la legislación interna de Andorra, por no tratarse de una persona acogida al régimen especial previsto en la disposición transitoria tercera de la Ley andorrana 5/2014 del 24 de abril, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En primer lugar, se procede al estudio de la tributación de las rentas obtenidas por la actividad económica, estableciendo el artículo 7 del Convenio que:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a ese establecimiento permanente."

Por tanto, el lugar de tributación dependerá de la existencia o no de establecimiento permanente en Barcelona. Si existiera dicho establecimiento, la tributación sería compartida correspondiendo a Andorra la corrección de la doble imposición como país de residencia. Si no lo hubiera, la tributación sería exclusiva en Andorra.

Se procede al estudio del artículo 5 del citado Convenio:

Establece el apartado primero que:

"1. A los efectos de este Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad."

En tal sentido, los comentarios al artículo 5 del MCOE establecen que:

"6. El apartado 1 da una definición general del término "establecimiento permanente" que resalta las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferenciado, un "lugar fijo de negocios". El apartado define el término "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un "lugar de negocios"; es decir, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa habitualmente que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo."

"11. Como se ha indicado con anterioridad, el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un "lugar de negocios" (...)."

..//..

Servicios de esquila de ganado para un particular que posee ovejas para sustento familiar.

D09



Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.



M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0160-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
03/02/2021
Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Uno-2-3^o

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.

En este sentido, el artículo 91, apartado uno.2, número 3^o de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios:

“3^o. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.”.

El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1^o. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2^o. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3^o. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.

El tipo reducido del 10 por ciento se aplica a los servicios enumerados en el precepto transcrito anteriormente, cualquiera que sea el prestador de los mismos, siempre que el destinatario sea un titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera, cuando sean necesarios para el desarrollo de sus actividades. El esquila de animales no es un servicio comprendido entre los reseñados en el artículo 91, apartado uno.2, número 3^o de la Ley 37/1992.

2.- En consecuencia, tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento el servicio de esquila de ganado objeto de consulta, con independencia de la condición de empresario o profesional del destinatario.

D10



La consultante se dedica a la prestación de servicios de veterinaria tales como fisioterapia, rehabilitación y medicina deportiva, no obstante, como actividad accesoria presta servicios basados en cursos de formación relativos a esta materia.

La consultante plantea la posibilidad de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor en la actividad prestación de servicios de curso de formación.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0162-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
03/02/2021
Ley 37/1992 arts. 4, 20 apartado uno, número 9º

CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas 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.

La formación a que se refiere el escrito de consulta, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y de recursos humanos, o de uno sólo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, por lo que dicha actividad estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

2.- En lo que se refiere al carácter de actividad empresarial o profesional de la actividad consultada, y conforme con lo ya mencionado en el apartado anterior, si la actividad de formación se ejerce directamente y por cuenta propia por la consultante, determinando la existencia de las características propias de una actividad profesional, en este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 10º de la citada Ley 37/1992, el cual señala:

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

(...)

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.”.

La aplicación de la exención prevista en el precepto estará pues condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.
- b) Que las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

La determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio es competencia del Ministerio de Educación y Formación Profesional o comunidad autónoma correspondiente.

c) Que en caso de que no resultase de aplicación la exención que establece el artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tampoco sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

En particular, cumplirá este requisito siempre que la actividad se encuentre incluida en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

3.- Por otro lado, si se diera la circunstancia de que la actividad de formación se ejerce en el seno de una organización empresarial propia, como puede ser una escuela, academia etc., que suponga la ordenación de medios materiales propia de una actividad empresarial, en este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la citada Ley 37/1992, según el cual están exentas del mencionado Impuesto las siguientes operaciones:

..//..

D11



El consultante ejerce dos actividades económicas, transporte por autotaxi y transporte de viajeros con licencia VTC.

Si puede determinar el rendimiento neto de ambas actividades por el método de estimación objetiva y acogerse al régimen especial simplificado del IVA.

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0184-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
04/02/2021
Orden HAC/1155/2020, Art. 1
RIRPF RD 439/2007, art. 35
RIVA RD 1624/1992, art. 36.1.e)

CONTENIDO

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

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

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

Una vez establecido que la actividad desarrollada a través de la licencia VTC tiene que determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa y tributar por el régimen general del IVA, la incompatibilidad entre el método de estimación directa con el método de estimación objetiva, establecida por el artículo 35 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) y entre el régimen general del IVA y el régimen especial simplificado del IVA, establecida en el artículo 36.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) implica que las dos actividades desarrolladas por el consultante tendrán que determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda, y tributar por el IVA por el régimen general.

D12



El padre de la consultante percibe una prestación económica por dependencia vinculada a la asistencia en un Centro de día. Dicha prestación es de 71 euros y el importe que cobra el Centro de día es de 699 euros más el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

Si para la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley 37/1992 la comparativa del importe de la prestación económica debe hacerse con el importe total que cobra el Centro de día, IVA incluido, o sólo con el importe, IVA excluido.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0204-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
09/02/2021
Ley 37/1992 art. 91-Dos-2-3º

CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en 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), el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley 37/1992, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 78, de la Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (BOE de 4 de julio), vigente desde el 5 de julio 2018, dispone lo siguiente:

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

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

“3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley.”.

2.- Los servicios que son susceptibles de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4 por ciento y a los que se refiere el artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley 37/1992, son los que expresamente se citan en dicho precepto y se definen en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre).

En concreto, el artículo 15, apartado 1, de la Ley 39/2006, señala lo siguiente:

“1. El Catálogo de servicios comprende los servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia, en los términos que se especifican en este capítulo:

a. Los servicios de prevención de las situaciones de dependencia y los de promoción de la autonomía personal.

b. Servicio de Teleasistencia.

c. Servicio de Ayuda a domicilio:

i. Atención de las necesidades del hogar.

ii. Cuidados personales.

d. Servicio de Centro de Día y de Noche:

i. Centro de Día para mayores.

ii. Centro de Día para menores de 65 años.

iii. Centro de Día de atención especializada.

iv. Centro de Noche.

..//..

D13



Varios empleados municipales del Ayuntamiento consultante, solicitan que en la nómina en la que se les abona las horas extras correspondientes al año anterior, se les practique una retención sobre ese concepto, horas extras, del 37%, en vez del tipo fijo de retención por atrasos del 15%.

Si puede practicar una retención del 37% sobre las horas extras y otros atrasos, como en el caso solicitado por sus empleados municipales.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0214-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
10/02/2021
RIRPF. Real Decreto 439/2007, Art. 80.

CONTENIDO

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que —conforme con lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, publicada en el BOE del día 29, en adelante LIRPF— procede otorgar a los atrasos objeto de consulta, el asunto que se plantea es cuál es el tipo de retención a cuenta del Impuesto que debe realizar en el pago de horas extras correspondientes al año anterior.

Para poder establecer cuál es el tipo de retención que hay que aplicar a los atrasos de retribuciones salariales, se hace preciso determinar previamente, a efectos del IRPF, la imputación temporal de los mismos.

A la imputación temporal de los rendimientos del trabajo se refiere el artículo 14.1.a) de la LIRPF, estableciendo su imputación “al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”, exigibilidad que vendrá determinada por el momento en que el perceptor pueda exigir su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes.

Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, o generado el derecho a la percepción de las horas extras objeto de consulta, la imputación corresponderá a ese período. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un período impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen o se ha generado el derecho a su percepción en el caso de las horas extras, la imputación temporal procederá realizarla a aquel período impositivo posterior.

Para resolver esta consulta, y de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, se va a partir de la premisa de que la exigibilidad de las horas extras objeto de consulta, se corresponde con el período impositivo en que se ha generado el derecho a su percepción -año anterior al ejercicio en que se produce su abono-.

Teniendo en cuenta dicha premisa, en materia de retenciones procede señalar en principio que el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), en adelante RIRPF –referente al nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta-, en su apartado 1 señala que: “Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.”.

De acuerdo a ello y por lo que se refiere a la retención aplicable a las cantidades que se satisfacen en un año por las horas extras devengadas en el año anterior, en el caso de que éstas tengan la consideración de atrasos, consideración que únicamente procede otorgarles, cuando se satisfacen en un período impositivo posterior al de su imputación temporal, el tipo de retención aplicable es el 15 por ciento, tal como establece el artículo 80.1.5º del RIRPF.

En concreto, en dicho precepto se establece:

“El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º o 4.º de este apartado.”.

Por otro lado, la posibilidad de que los perceptores de rendimientos de trabajo soliciten a su pagador un tipo de retención superior al que le correspondiese se encuentra establecida en el artículo 88.5 del Reglamento del Impuesto, que dispone:

“Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.”.

../..

D14



La consultante es una fundación que va a llevar a cabo la construcción de un edificio en unos terrenos cedidos por el Ayuntamiento para el alojamiento temporal de familiares de niños que están siendo tratados en un centro pediátrico oncológico, mientras dure el tratamiento. Este servicio de alojamiento se presta junto con servicios complementarios propios de la industria hotelera.

La superficie construida se destina a apartamentos, habitaciones, instalaciones comunes y exteriores, susceptibles de uso por los residentes.

Quien usan estos alojamientos suelen ser padres y madres que no pueden cubrir el coste de un alojamiento hotelero convencional. No obstante, la estancia en dicho alojamiento será remunerada sin perjuicio que las familias con menores recursos satisfagan un precio bonificado en función de sus necesidades e incluso no lleguen a pagar nada si no cuentan con recursos suficientes.

- 1.- Consideración de la consultante como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2.- Tratamiento de los servicios de alojamiento prestados por la consultante a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y base imponible de los mismos.
- 3.- Tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de la residencia.
- 4.- Derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la consultante.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0216-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
10/02/2021

Ley 37/1992 arts. 4, 5, 12, 20.Uno.23º, 78, 79, 84, 91.Uno.2.2º y 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 del 29 de diciembre), dispone que: "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

..//..

El consultante participa de manera personal, habitual y directa en partidas de póker y está considerando mudarse a Alemania.

D15



Tributación de las ganancias obtenidas en un torneo de póker en España.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0222-21
G de Fiscalidad Internacional
10/02/2021
Art. 20 CDI Hispano-Alemán
art.9 LIRPF

CONTENIDO

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante está pensando en residir en Alemania y plantea la cuestión de cuál es la tributación en España de los posibles rendimientos que obtenga por su participación en torneos de póker que se celebren en España.

Dado que el consultante señala que va a residir en Alemania será aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (B.O.E. de 30 de julio de 2012), en vigor desde el 18 de octubre de 2012, en adelante, el Convenio hispano-alemán.

El consultante participa de manera personal, habitual y directa en partidas de póker y las rentas a considerar se refieren a las ganancias obtenidas en el juego de torneos de póker celebrados en España. A estos efectos el artículo 16.1 del Convenio establece:

"1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

(...)"

El artículo citado regula una potestad compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente cuando se trate de una actuación personal del artista o deportista, con independencia de que se trate de una actividad económica o de un empleo por cuenta ajena.

El convenio, no define que se entiende por artista o deportista por lo que, en todo caso, para entender el ámbito subjetivo del precepto hay que acudir a los comentarios al artículo 17 del Modelo Convenio de la OCDE. Los propios comentarios no aportan una definición de artista o deportista sino que menciona una serie de ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. A estos efectos disponen:

"3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término "artista", aunque el apartado 1 cita algunos ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. Esta relación de ejemplos no debe considerarse exhaustiva. Por un lado, el término "artista" comprende claramente a los artistas escénicos, los actores de cine, y a quienes actúan en un anuncio de televisión (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas). (...)

5. Aun cuando no se defina expresamente el término "deportista", este no se limita a quienes participan en actividades deportivas tradicionales (como, por ejemplo, de corredores, saltadores, o nadadores). Se refiere también, por ejemplo, a jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y a pilotos de carreras.

6. El artículo se aplica asimismo a las rentas de otras actividades que puedan considerarse como espectáculo; por ejemplo, el billar, el billar inglés –snooker– y los torneos de ajedrez y de bridge."

Con carácter general, en el artículo 17 del MCOCDE se exigirá la existencia de un elemento de entretenimiento o espectáculo ante el público, es decir, que la actividad sea realizada o vaya destinada al público.

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que la participación del consultante en eventos de póker celebrados en España se asimila a lo que se considera como una actuación artística o deportiva y, por tanto, las posibles rentas que se deriven de estas actuaciones han de ser consideradas como rentas de artistas o deportistas.

Determinada el encaje en el artículo 16 del Convenio hispano-alemán éstas rentas pueden someterse a imposición en España, estado dónde se realiza la actividad personal en calidad de artista o deportista y serán gravadas de conformidad con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR.

El artículo 12 establece que constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de rentas en territorio español, señalando a continuación el artículo 13 qué se consideran rentas obtenidas en territorio español. Los rendimientos que se obtengan de la participación presencial en torneos de póker que se celebren en territorio español estarían contemplados en lo dispuesto en el artículo 13.1. del TRLIRNR.

En cuanto a las rentas de actividades económicas, los apartados a) y b) del citado artículo 13 del TRLIRNR, indican lo siguiente respecto a considerarlas obtenidas en territorio español:

..//..

D16



El consultante presta servicios de gestión de cobro a un cliente establecido en Malasia que se dedica a la compra y venta de monedas virtuales.

1. Sujeción de dicha operación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Obligaciones de facturación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0225-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
10/02/2021

Ley 37/1992 art. 69 y 70-Dos RD 1619/2012 arts 2 y 6

CONTENIDO

1.- En este sentido el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras.

En particular, la letra h) del referido artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 declara exentas las siguientes operaciones:

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

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

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

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

Dicho artículo es trasposición de lo previsto en el artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, que declara exentas "las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;"

El objetivo de la exención del artículo 20.Uno.18º.h) y 135.1.d) de la Directiva es excepcionar de tributación aquellas operaciones de transferencia de dinero o medios de pago con excepción de aquellas que constituyan gestión de cobro.

Del escrito de consulta resulta que los servicios prestados por el consultante son servicios de gestión de cobro de clientes los cuales no tienen naturaleza financiera y deben calificarse como servicios administrativos o profesionales los cuales estarán sujetos y no exentos del Impuesto.

2.- Una vez determinada la naturaleza de dichos servicios procede analizar si los mismos estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en función de las reglas de localización del Impuesto. En este sentido el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

"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.

(...):".

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la entidad consultante se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto según el destinatario de tales servicios tenga o no la condición de empresario o profesional, y según esté establecido o no en el citado territorio.

..//..

D17



La entidad consultante es una asociación española que engloba y representa al colectivo de cirujanos plásticos. Este colectivo realiza intervenciones quirúrgicas en el marco de la cirugía plástica y plantea dudas acerca del alcance de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aplicación de la exención a las prestaciones de cirugía plástica que tengan por objeto actuaciones conducentes al restablecimiento o mejora de la salud de los pacientes. En concreto, si el concepto de "enfermedad" previsto en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992 se limita a dolencias físicas o también comprende las de tipo psicológico.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0238-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
10/02/2021
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.3º y 90.Uno.

CONTENIDO

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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.

Por otra parte, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido ha previsto una serie de exenciones por razones fundamentalmente de interés general que, en relación con las operaciones interiores, se recogen en el artículo 20, apartado uno, de la Ley 37/1992 y que traen causa, en tanto que Impuesto armonizado a nivel comunitario, de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyos artículos 132, 135 y 136 enumeran taxativamente una serie de operaciones que los Estados miembros deben eximir de tributación.

Dentro de las actividades de interés general que la normativa comunitaria y, por ende, la Ley 37/1992 eximen de tributación se encuentra la asistencia sanitaria. Así, el artículo 132, apartado uno, letra c) de la Directiva 2006/112/CE obliga a los Estados miembros a declarar exenta "la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate".

La transposición del precepto anterior al derecho interno español se ha llevado a cabo a través del artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 que declara:

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

3º. 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 Opticos, 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."

Estos artículos han sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, y de 27 de abril de 2006, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04, Solleveld y Eijnsbergen, y por esta Dirección General, respectivamente.

En concreto, el Tribunal, en la sentencia de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, señala, en su apartado 27, que "para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida."

Por consiguiente, la aplicación de la exención de los servicios sanitarios prestados por profesionales médicos exige la concurrencia simultánea de dos condiciones:

- a) Que los servicios prestados sean de asistencia médica.
- b) Que dichos servicios sean prestados por personas que posean la capacitación profesional exigida.

..//..

El consultante es un organismo autónomo que recibe facturas de una agencia de viajes en relación con los desplazamientos y alojamientos de su personal.

1. Si el consultante debe reflejar tales facturas en su Libro Registro de Facturas Recibidas y por consiguiente en el modelo 390.

2. Confirmación de que dichas operaciones deben reflejarse en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) al ser la agencia de viajes un proveedor cuya facturación supera los 3.005,06 euros anuales.

D18



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



**Consulta Vinculante DGT V0245-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
12/02/2021**

Ley 37/1992 art. 164 RIVA RD 1624/1992 art. 64 y 71

CONTENIDO

1.- El artículo 164, apartado uno, números 4º y 6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a:

“4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

(...)

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.”.

El artículo 64, apartados 1 y 2 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), disponen que:

“1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.

2. Los documentos a que se refiere el apartado anterior se anotarán en el Libro Registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales

Igualmente, deberán anotarse las facturas o, en su caso, los justificantes contables a que se refiere el número 4.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.”.

Por otra parte, el artículo 71, apartados 4 y 7 del Reglamento del Impuesto disponen que:

“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

..//..

D19



El consultante es un empresario, persona física, cuya actividad consiste en la organización de tómbolas en ferias en donde vende boletos a cambios de la entrega de objetos en forma de regalos.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la venta de los boletos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0283-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
18/02/2021
Ley 37/1992 art. 20-UNO-19º

CONTENIDO

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

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

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

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

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

(...)

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

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

(...)."

Por otro lado, el artículo 20, apartado uno, número 19º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

(...)

19º. Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los Organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos impositivos de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo."

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó el fundamento de esta exención en su sentencia de 10 de junio de 2010, asunto C-58/08, Leo-Libera, en donde concluyó lo siguiente:

"En lo que concierne concretamente a las apuestas, loterías y otros juegos de azar, hay que recordar que la exención que les es aplicable está justificada por razones de índole práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil y no por la voluntad de dar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social (sentencia United Utilities, antes citada, apartado 23)."

Asimismo el Tribunal determinó que la exención debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del IVA prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero.

Por tanto, y en el ejercicio de las facultades conferidas por la Directiva, cabe concluir que según el artículo 20.Uno.19º de la Ley del Impuesto, en la medida que la venta de papeletas para el sorteo al que se refiere la consulta, se califique como rifa y constituya hecho imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

D20



Las empresas dedicadas al alquiler de vehículos sin conductor desean conocer si pueden alquilar un vehículo con emisiones oficiales de CO2 no superiores a 120 g/km, por un plazo superior a tres meses a la misma persona o entidad.

Sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0314-21

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
19/02/2021

Ley 38/1992: arts. 65, 66

Reglamento de Impuestos Especiales: arts. 135, 136 y 137.

CONTENIDO

I.- La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

1º. Artículo 65, apartado 1, letras a) y d):

“1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

(...)

d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.

Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.n) del artículo 66.

A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:

1.º Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

2.º En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

1.º Fecha de adquisición del medio de transporte.

2.º Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España.”.

2º. Artículo 66, apartado 1, letra c):

“1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte

(...)

c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.

(...).”.

3º. Artículo 66, apartado 2:

..//..

D21



El consultante, contribuyente por el IRPF, participa con regularidad en torneos oficiales de póquer en los que puede obtener premios como ganador o en función de su clasificación final. La participación en los torneos exige el pago de una entrada -"buy-in"-, lo que da lugar a la entrega de unas fichas para el juego con un valor equivalente a un importe monetario determinado. En algunos casos se permite al jugador que haya perdido sus fichas reengancharse adquiriendo nuevas fichas -"re-buy"-. El ganador es el que se hace con todas las fichas.

Determinación de las ganancias patrimoniales que pudieran obtenerse por la participación en dichos torneos.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0320-01
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
23/02/2021
Ley 35/2006, art. 33

CONTENIDO

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) dispone 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".

Este concepto nos conduce —en el ámbito sobre el que se formula la consulta— al precepto específico regulador de las pérdidas y ganancias en el juego: el artículo 33.5.d) de la Ley del Impuesto, donde se establece 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". Añadiendo en un segundo párrafo 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)".

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego —con la exclusión ya señalada de los juegos a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley del Impuesto—, cabe indicar 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.

Se plantea expresamente por el consultante si los importes pagados por la inscripción en los torneos de póquer en que participe, así como por la compra de nuevas fichas en los supuestos de reenganche para seguir participando en los torneos, pueden minorarse del importe de los premios obtenidos cuando se gana y/o considerarse pérdidas cuando no se obtienen premios, a efectos —en este último caso— de su compensación con las ganancias obtenidas también en el juego en los términos del artículo 33.5.d) de la Ley 35/2006.

En cuanto a la incidencia de las cantidades jugadas en los premios obtenidos, este Centro ha establecido en su contestación vinculante V4735-16 el siguiente criterio:

"Por lo tanto, atendiendo al principio de capacidad económica, para la cuantificación de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de un determinado premio procedente del juego se computará la diferencia positiva entre el importe del premio obtenido y la cantidad jugada directamente relacionada con la obtención del mismo, al ser esta diferencia la magnitud que representa la cuantía de la renta obtenida por el contribuyente. Ello no resultará de aplicación a los premios sujetos al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas regulado en la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF".

Por tanto, el criterio recogido en dicha contestación vinculante procede considerarlo plenamente aplicable en el supuesto consultado, por lo que la cuantificación de la ganancia patrimonial correspondiente al premio obtenido como ganador (o en función de la clasificación final) vendrá determinada por la diferencia entre el importe del premio y las cuantías satisfechas por la participación en el torneo de póquer, tanto la entrada —"buy-in"— como la compra de nuevas fichas —"re-buy"—.

Por su parte, en el supuesto de no obtenerse premio, los importes satisfechos por la participación en los torneos de póquer, tanto la entrada —"buy-in"— como la compra de nuevas fichas —"re-buy"—, en cuanto cantidades arriesgadas en el juego, procede considerarlos como pérdidas computables a efectos de determinar el cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego, cómputo —que como ya se ha señalado— 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.

D22



El consultante va a crear una marca de ropa consistente en camisetas y otras prendas de vestir estampadas con sus diseños. Para ello, va a contratar con una empresa externa la impresión, almacenaje y envío de las prendas de vestir. La venta se realizará por internet a través de una página web propia.

Sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas y, en su caso, clasificación en las Tarifas de dicho impuesto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0347-21

SG de Tributos Locales

24/02/2021

TAR/INST IAE, RDLeg. 1175/1990: epígrafes 474.1 y 651.2 sección primera (Tarifas), regla 4º.1 (Instrucción)

CONTENIDO

1º) El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

El hecho imponible del impuesto viene definido en el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL en los siguientes términos: "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción, al establecer en la regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

La delimitación del ámbito de aplicación del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL, al señalar en el apartado 1 que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

En este sentido, el hecho de que las actividades se realicen de manera puntual durante un ejercicio económico o tengan escasa entidad económica para el sujeto pasivo no determina por sí solo la no sujeción al impuesto, conforme a lo previsto por el artículo 78.1 del TRLRHL, ya que no es requisito para la sujeción al citado impuesto tanto la habitualidad como la ausencia de ánimo de lucro en el ejercicio de las actividades económicas.

Por otro lado, destacar que la regla 4º.1 de la Instrucción establece que "el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa", por lo que si se realizan varias actividades deberá darse de alta en cada uno de los epígrafes que faculten para realizar cada actividad.

2º) Una vez dispuesto lo anterior, y según se desprende de lo indicado en el texto de la consulta y en la información complementaria aportada, la actividad va a consistir en la obtención de camisetas y otras prendas de vestir estampadas con los diseños creados por el consultante, para posteriormente proceder a su venta por internet. El consultante no va a ejecutar directamente las operaciones materiales transformadoras correspondientes, sino que estas van a ser realizadas por otra empresa contratada a tal efecto.

..//..

D23



La consultante ejerce la actividad económica de comercio al por menor de productos de tabaco (estanco), determinando el rendimiento neto por el método de estimación directa.

En la actividad trabaja su cónyuge, que está dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) de la Seguridad Social como colaborador. Las cuotas del RETA del cónyuge las paga la consultante, siendo la única retribución que percibe el cónyuge por su trabajo en la actividad.

Si las cuotas del RETA del cónyuge pueden deducirse como gasto de la actividad económica desarrollada por la consultante.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0370-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
25/02/2021
LIRPF 35/2006, art. 30.2.2ª

CONTENIDO

El artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-, recoge las reglas generales para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa, remitiendo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Junto a las reglas generales del artículo 28, el apartado 2 del artículo 30 recoge unas normas especiales para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo la 2ª de estas reglas especiales que "cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos del trabajo a todos los efectos tributarios".

El requisito de afiliación al "régimen correspondiente de la Seguridad Social" hay que entenderlo referido al Régimen General, o a aquellos regímenes especiales aplicables a determinados sectores de trabajadores por cuenta ajena, es decir, que la afiliación a la Seguridad Social deberá realizarse a través del régimen que como trabajador por cuenta ajena le corresponda, no siendo válida la afiliación al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ya que éste no permite la afiliación de asalariados.

En este punto, cabe señalar que el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, (BOE de 31 de octubre), en sentido similar a lo establecido en el artículo 1.3.e) del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, (BOE de 24 de octubre), establece en su artículo 12.1 que "... no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario: el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción, ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo".

La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ha llevado a este Centro directivo a interpretar en dicho supuesto que si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 30, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible.

En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores tendrán para estos la consideración de rendimientos del trabajo, rendimientos que estarán sometidos a retención o a ingreso a cuenta por el titular de la actividad económica. Esta doble calificación procede hacerla extensible también a las cotizaciones al Régimen de Autónomos correspondientes al cónyuge, en cuanto fueran satisfechas por el titular de la actividad.

Es decir, que la consultante podrá deducir, como gasto de la actividad, las cuotas del RETA satisfechas por su esposo, y, éste, obtendrá una retribución en especie de trabajo por el importe de las mismas, pudiendo deducir, al mismo tiempo, como gasto deducible por rendimientos de trabajo estas cuotas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2.a) de la LIRPF.

Completando lo anterior, cabe indicar que si de acuerdo con lo expuesto las retribuciones al cónyuge no tuvieran la consideración de deducibles, las mismas tampoco tendrían la consideración de rendimientos para el perceptor.

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

D24



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



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

CONTENIDO

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), donde se establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

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

A estos efectos, el artículo 35 establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...).

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

..//..

D25



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

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

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



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

**Consulta Vinculante DGT V0373-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
25/02/2021**

Ley 37/1992 art. 4 y 5 Real Decreto Legislativo 1/93: art.7.5 y 8

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 del 29 de diciembre), dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado uno de la referida Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

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

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

(...):".

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

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

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

(...):".

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

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

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

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

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

«Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

..//..

D26



La entidad consultante es una entidad jurídica de naturaleza eclesiástica que presta servicios a sus centros, fundaciones y a terceros. Los centros a los que presta servicios son entidades religiosas que desarrollan actividades en el ámbito social, asistencial o educativo. Las fundaciones mayoritariamente desarrollan actividades sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si los servicios prestados por la entidad consultante están sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0378-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
25/02/2021
Ley 37/1992 art. 20-Uno-6º

CONTENIDO

1.- El artículo 132.1.f 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 L 347 de 11.12.2006 – (en adelante, Directiva del Impuesto), establece la siguiente exención:

“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;”.

Dicho artículo ha sido objeto de trasposición al ordenamiento interno mediante el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), precepto que ha sido objeto de nueva redacción, en vigor desde el 1 de enero de 2019, por el artículo 75 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado (BOE de 4 de julio), que establece que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurren las siguientes condiciones:

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

c) Que la actividad exenta ejercida sea distinta de las señaladas en los números 16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º del apartado Uno de este artículo.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.”.

La nueva redacción del artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992, supone la transposición de la exención contenida en la letra f) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE, para ajustarla a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en sus sentencias de septiembre de 2017, Aviva Towarzystwo Ubezpieczen na Zycie S, Asunto C-605/15; DNB Banka AS, Asunto C-326/15; y la Comisión contra Alemania, Asunto C-616/15; que han establecido que la exención prevista en la letra f) del artículo 132.1 de la Directiva armonizada solo es aplicable a las actividades de interés general contenidas en el propio artículo 132, pero no para las actividades de seguros y financieras exentas incluidas en el artículo 135 de la Directiva armonizada u otras exenciones no incluidas en dicho artículo 132.

..//..

El consultante imparte formación no reglada por un plan de estudios a través de internet, a través de vídeos subidos a una plataforma digital y por videoconferencias presenciales cada semana.

D27

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados a personas físicas y sociedades residentes en las Islas Canarias, Ceuta, Melilla y otros Estados miembros de la Unión Europea.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0395-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
25/02/2021
Ley 37/1992 art. 20-Uno-9º; 69-Uno; 70-Uno-4º y 7º y Dos-

CONTENIDO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

..//..

D28



El consultante persona física quiere cambiar los cristales graduados de sus gafas. Tiene reconocida una discapacidad del 35 por ciento.

Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y persona obligada a liquidar el impuesto ante la Hacienda Pública.

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0400-21

G de Impuestos sobre el Consumo

25/02/2021

Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Uno-1-6º-91-Dos-1-5º

CONTENIDO

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

2.- 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), modificó, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, el número 6.º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que quedó redactado 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:

(...)

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."

Por otro lado, el apartado octavo del Anexo de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

"Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

– Las gafas, monturas para gafas graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

(...)."

En relación con este precepto, es criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de enero de 2015, número V0185-15, lo siguiente:

"Sentado lo anterior el tipo reducido del 10 por ciento, se aplica a:

- Las gafas, lentes de contacto y productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento: la aplicación del tipo reducido afecta a las gafas graduadas, tanto lentes con monturas como a las lentes; a las lentes de contacto graduadas y a los líquidos de lentillas, no entendiéndose incluidos los estuches para la conservación de las lentes o de las gafas, las lágrimas artificiales o soluciones oculares de limpieza, lubricación e hidratación u otras soluciones salinas, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido del 10 por ciento, por aplicación de algún otro precepto de la Ley 37/1992 y, sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto u otros productos y sea considerada accesoria a la entrega de la misma..."

3.- Por otro lado, el artículo 91, apartado dos.1, número 5º de la citada Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

..//..

La entidad consultante ha adquirido un monitor para partos destinado a la monitorización de pacientes de covid-19.

D29

Si a dicha adquisición le 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, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0425-21
SG de Impuestos sobre el Consumo
26/02/2021
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 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.- 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:

"Artículo 8. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

..//..

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

D30



Si la prestación referida tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo o de la actividad económica, e incidencia en el Impuesto de la exoneración de la obligación del pago de las cuotas al Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos que la percepción de dicha prestación conlleva.



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021

Consulta Vinculante DGT V0071-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
22/01/2021
LIRPF, 35/2006, Art. 17.

CONTENIDO

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

Se trata, por tanto, de una prestación extraordinaria de la Seguridad Social para los trabajadores autónomos, cuya naturaleza es análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad regulada en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del día 6 de agosto). En consecuencia, la calificación de esta prestación extraordinaria (al igual que la de las referidas prestaciones generales por cese de actividad) sería la de rendimientos del trabajo, de conformidad con el artículo 17.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), que incluye entre los rendimientos íntegros del trabajo las prestaciones por desempleo, entendido éste de una forma amplia y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena.

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

La configuración que realiza la normativa antes referida de la exclusión total o parcial del pago de las cuotas del RETA como derivada de una inexistencia de obligación o exención, determina su falta de incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no corresponder a ninguno de los supuestos de obtención de renta establecidos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto, no teniendo por tanto la naturaleza de rendimiento íntegro ni correlativamente la de gasto deducible para la determinación de los rendimientos.

Actividades que determinan el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y tributan por el régimen especial simplificado del IVA.

D31



Cómputo de los días del estado de alarma contemplados en el Real Decreto-ley 15/2020.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0112-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
28/01/2021
RDL 35/2020, Art. 11.1

CONTENIDO

En primer lugar, la presente contestación se formula considerando que la consulta se refiere a lo dispuesto en el artículo 11 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), que afecta a los días del primer semestre de 2020 en los que estuvo vigente el estado de alarma.

La cuestión planteada se encuentra resuelta en el artículo 11.1 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE de 23 de diciembre), que establece:

"1. A los efectos previstos en el número 7 de las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los números 8 y 9 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el Impuesto sobre el Valor Añadido del anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, no se computará, en ningún caso, como período en el que se hubiera ejercido la actividad, los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

En particular, para la cuantificación de los módulos «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», en su caso, no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el párrafo anterior y para la cuantificación de los módulos «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica» no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer párrafo."

De acuerdo con este precepto, para el cálculo del rendimiento neto por el método de estimación objetiva y la cuota anual devengada derivada del régimen especial simplificado del IVA de 2020 no se tendrá en cuenta, en el primer semestre del año, el período de tiempo en el que estuvo declarado el estado de alarma (98 días) en el mismo.

Lo expresado en el párrafo anterior se aplicará con independencia de que la actividad se haya ejercido efectivamente o no.

D32



La consultante manifiesta que ha recibido por error en los meses de abril, mayo y junio de 2020 pagos del Servicio Público de Empleo Estatal y que comunicada dicha incidencia a la referida entidad, ésta le ha manifestado la próxima comunicación de una cuenta bancaria para realizar la devolución del ingreso, sin que a la fecha haya recibido dicha comunicación.

Tratamiento en la declaración del ejercicio 2020 de los referidos pagos.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0016-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
13/01/2021
LIRPF, 35/2006, Art.6.

CONTENIDO

Desde la perspectiva fiscal, la anulación de los actos administrativos que establecían el derecho a percibir un determinado importe, en cuanto comporta devolver el estado de las cosas a su situación inicial mediante la obligación de reintegrar el importe percibido, conlleva que la restitución no tenga su incidencia en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período en que se acuerde el reintegro de la cantidad percibida, sino que tal incidencia tenga lugar en las liquidaciones del Impuesto correspondiente a los ejercicios en que se hubiera declarado, en su caso, la percepción de dicho pago anulado, instando a tal efecto la rectificación de la autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios en que hubiesen declarado los importes declarados inválidos, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

En el presente supuesto, al no haberse declarado aún la percepción de los referidos importes, por haberse efectuado su cobro en el ejercicio 2020, pendiente de declaración, no procederá realizar ninguna actuación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procediendo su reflejo en la declaración correspondiente al ejercicio 2020 una vez declarados inválidos por la administración pagadora, al no tener la naturaleza de renta de conformidad con el artículo 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).

D33



La consultante ha recibido una subvención de su Comunidad Autónoma para autónomos en dificultades, que incluye entre otras contingencias, la suspensión de las actividad o la caída de ingresos como consecuencia de la epidemia de COVID-19.

Tributación de dicha subvención.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0105-21
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
28/01/2021
LIRPF, 35/2006, Art. 14 y 27.

CONTENIDO

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

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

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

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

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

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

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

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

D34



La empresa consultante tiene un CAE de destinatario registrado de vinos y bebidas fermentadas para una actividad de compra y venta de vinos y licores, tanto a nivel interior como intracomunitario.

Dentro de sus operaciones, actúa como intermediario en una operación, que él mismo define como triangular, de venta de vinos procedentes de Italia, de forma que la empresa A (con sede italiana y NIF italiano) vende vinos a la empresa C (restaurante español con NIF español), encargándose la empresa consultante de la recepción del producto en España en un depósito de recepción, del pago de las tasas y de la entrega de la mercancía a la empresa C. En todo caso, la factura de compra emitida por la empresa A va a nombre de la empresa C.

Se plantea si la empresa consultante puede actuar como intermediaria a pesar de no tener ninguna factura de compra de vinos a su nombre.

M^o Hacienda, consultas vinculantes DGT, febrero 2021



Consulta Vinculante DGT V0042-21

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
15/01/2021

Directiva 2006/112/CE: art 141

Ley 38/1992: art 4.11, 7.3 y 8.2.c)

Reglamento de Impuestos Especiales: art 12 y 39

CONTENIDO

El apartado 11 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales (BOE de 29 de diciembre) establece que tiene la consideración de destinatario registrado:

“Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción.”

En este sentido, el artículo 12 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, dispone:

“1. Los destinatarios registrados, para poder recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo, procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, deberán inscribir los depósitos de recepción en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a cada uno de estos depósitos.

2. La inscripción de los depósitos de recepción a que se refiere el apartado anterior estará condicionada a que su titular reciba habitualmente productos en régimen suspensivo procedentes del ámbito territorial comunitario no interno. El incumplimiento de este requisito podrá dar lugar a la baja del depósito de recepción en el registro territorial en el que se hubiera inscrito.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 siguiente, en cada depósito de recepción deberá llevarse una contabilidad de existencias en la que se anoten, en el cargo, los productos recibidos en régimen suspensivo, con indicación de la fecha de recepción, el ARC, clase y cantidad de los productos y epígrafe aplicable.

4. Las cuotas devengadas durante cada período impositivo deberán ingresarse, por el destinatario registrado mediante autoliquidación, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, salvo cuando concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 6 siguiente.

(...).”

Por su parte, el apartado 3 del artículo 7 de la Ley 38/1992 establece que el impuesto se devengará:

“3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.”.

..//..



Enrique Llopis Reyna
Baño León Abogados, S.L.P.

CONTENIDO

La Sentencia del Tribunal Constitucional 160/2020, de 16 de noviembre, sienta una importante doctrina en relación con las notificaciones defectuosas de la Administración y su virtualidad interruptora de la prescripción del derecho de cobro de la deuda tributaria. El Tribunal Constitucional reitera que la publicación edictal debe ser el último y excepcional recurso para las notificaciones administrativas y traslada a la Administración la carga de indagar el domicilio real de los interesados, incluso cuando estos no han cumplido con exactitud su obligación de comunicar el domicilio fiscal y cualquier alteración del mismo. No es preciso insistir, por tanto, en la relevancia de esta sentencia que, por su alcance general, resulta directamente aplicable a la Hacienda Local.

Los hechos que están a la base de la sentencia son los siguientes. La recurrente en amparo presentó en junio de 2004 una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la Administración Tributaria de Madrid que, no conforme con la autoliquidación, inició un procedimiento de revisión y verificación de datos. Como consecuencia del mismo, la Administración dictó sendas propuestas de liquidación que, tras varios intentos, no consiguió notificar personalmente a la interesada y terminó publicando en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid. Al no realizarse el pago en el plazo concedido para ello, la Administración inició el correspondiente procedimiento ejecutivo y en octubre de 2008 dictó sendas providencias de apremio que entonces sí notificó personalmente a la interesada en su domicilio real.

La recurrente inició en ese momento un largo proceso administrativo y judicial que ha culminado con la sentencia que comentamos. Las providencias de apremio fueron recurridas primero en reposición ante la Administración Tributaria de Madrid y la desestimación de los recursos formulados, en vía económicoadministrativa ante el TEAR de Madrid que estimó inicialmente la reclamación por falta de notificación personal y prescripción. Sin embargo, el posterior recurso de alzada interpuesto por la Comunidad de Madrid fue estimado por el TEAC mediante Resolución de 26 de noviembre de 2014 que consideró que los intentos de notificación personal fueron válidos e interrumpían la prescripción. Dicha resolución fue impugnada por la interesada ante la Audiencia Nacional que desestimó el recurso contencioso-administrativo mediante Sentencia de 1 O de octubre de 2016 (ROJ SAN 3808/201).

Según la Audiencia Nacional, las notificaciones personales intentadas eran válidas porque se realizaron en domicilios que constaban en la escritura de herencia y en la autoliquidación del impuesto presentada por la interesada. Añade que la Administración solo recurrió a la publicación edictal ante la imposibilidad de notificación personal y concluye que las dificultades de notificación se hubieran resuelto si se hubiera comunicado el domicilio actual a la Administración tributaria, como era deber de la recurrente. Contra la Sentencia de la Audiencia Nacional se preparó recurso de casación que fue inadmitido por el Tribunal Supremo mediante Providencia de 15 de marzo de 2017, al no apreciarse interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Finalmente, la interesada interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Audiencia Nacional que ha dado lugar al pronunciamiento que analizamos.

El Tribunal Constitucional precisó en la Sentencia, en primer lugar, cuál era la faceta del derecho a la tutela judicial efectiva concernida en el caso, que no fue el derecho a no padecer indefensión (pues no se privó a la recurrente de ningún trámite de alegaciones o de prueba) ni el derecho de acceso a la jurisdicción (pues no se impidió a la interesada impugnar la liquidación controvertida), sino el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, al existir aparentemente un error en la sentencia por estimar correctos los intentos de notificación efectuados por la Administración y rechazar en consecuencia la existencia de prescripción. A continuación, la Sentencia reitera la doctrina sobre el error patente como causa de vulneración del derecho a obtener una resolución fundada en derecho y rechaza que pueda calificarse como razonable una interpretación que prima los defectos en la actuación administrativa, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales y perjudicando paralelamente al particular afectado por el acto administrativo, quien no pudo conocer el procedimiento tributario en la fase de pago voluntario como consecuencia de la falta de diligencia de la administración al no realizar una notificación debida desde el momento inicial. A estos efectos invoca el Tribunal Constitucional su anterior Sentencia 112/2019, de 3 de octubre, que declaró nula una Sentencia del TSJ de Murcia que había inadmitido el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un acto que no agotaba la vía administrativa, pese a que el mismo había sido notificado sin cumplir los requisitos del artículo 58 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (actual artículo 40 de la Ley 39/ 2015, de 1 de octubre).

De todo lo anterior deduce el Tribunal que la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional sobre la debida notificación del acto no es conforme con el derecho a una resolución fundada en derecho, porque el órgano judicial ignoró que las notificaciones debieron ser calificadas como defectuosas al no haber desplegado la Administración la diligencia exigible para hacer posible la notificación personal a la interesada. La sentencia rechaza que concurriera falta de diligencia en la interesada, dado que su domicilio real constaba en determinados registros públicos y declaraciones fiscales. Y corrobora su conclusión haciendo hincapié en que la sentencia obvió que la Administración Tributaria sí dirigió las providencias de apremio al verdadero domicilio de la recurrente en amparo y no las notificaciones anteriores, pese a conocerlo, beneficiándose de su propia irregularidad.

La consecuencia de ello fue que la interesada no pudo conocer la revisión de la autoliquidación iniciada por la Administración Tributaria, ni alegar en periodo voluntario o incluso abonar la deuda sin recargos. El Tribunal Constitucional aduce que la validez que la sentencia otorgó a las notificaciones condicionó su respuesta judicial y el criterio equivocado sobre la prescripción del derecho al cobro de la deuda tributaria, que considera interrumpido, vulnerándose así el derecho de la demandante la tutela judicial efectiva lo que, en la interpretación del Tribunal Constitucional, justifica la estimación del recurso amparo y la anulación del usuario de la Audiencia Nacional.

Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF

Importancia de la factura. Análisis de la RTEAC de 24 de septiembre de 2020, RG 3838/2019

D36



Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación Nº 457, 2021

Carmen Banacloche Palao
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
URJC

SUMARIO

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

RESUMEN

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2020, donde, una vez más, se aclara la diferencia entre el concepto de inversión-mejora, que sí es considerado mayor valor de adquisición del inmueble a efectos del IRPF, respecto de los gastos de reparación y conservación, que no lo son. La resolución pone de relieve la trascendencia de la factura como medio de prueba a la hora de verificar las actuaciones realizadas sobre el inmueble.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

El caso trata de un contribuyente por el impuesto sobre la renta de no residentes, en cuya declaración (modelo 210), consignó una ganancia de patrimonio originada como consecuencia de la transmisión, en 2018, de un inmueble adquirido en 2014. La Administración tributaria comprobó el valor de adquisición declarado, reduciéndolo en 46.270,15 euros, ya que no admitió una serie de facturas que aumentaban dicho valor de adquisición en concepto de mejoras, tales como «instalación de caldera», «cubrimiento con un porche y colocación de baldosas», «sustitución de elementos de inmovilizado ya existente» o «adquisición de mobiliario: encimera, fregadero, horno».

El contribuyente entendía que tales facturas documentaban inversiones realizadas en el inmueble: concretamente, respecto de la caldera, especifica que se trata de la «instalación y montaje de una caldera» donde anteriormente no había ninguna; con relación a los trabajos de forjado del porche, interpretaba el contribuyente que se trataba de una mejora en cuanto inversión que aumenta la vida útil del activo. Por último, la adquisición de mobiliario (encimera, fregadero, horno, etc.), también era calificada como mejora por el contribuyente, pues al tratarse de elementos que no son separables, quedaban integrados en el propio inmueble. Reconocía, en cambio, el sujeto pasivo que la sustitución de elementos de inmovilizado ya existente (como embellecedores) no eran mayor valor de adquisición puesto que no podían ser calificados como mejora.

La interpretación de la Administración tributaria era muy distinta. A juicio de los órganos de gestión que efectuaron las actuaciones de comprobación limitada, todas las facturas aportadas por el contribuyente deben tomarse como gastos de reparación y conservación, al no suponer aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble.

2. Doctrina del tribunal

La Sala 1.^a del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ratifica la postura de la Administración tributaria y, basando su argumentación jurídica en la literalidad de las facturas aportadas, considera que las actuaciones documentadas representan todas ellas gastos de reparación y conservación, y no mejoras, por lo que no pueden ser adicionados al valor de adquisición del inmueble.

En concreto:

- Respecto de la instalación de la caldera, en el «concepto» de la factura aportada consta exactamente «mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación». A juicio del tribunal, de dicha descripción no resulta que no hubiera una caldera anterior, como alegaba el contribuyente, sino al contrario, el término «modificación instalación» alude a una instalación ya existente que hubo de ser modificada. Por tanto, se trata de un supuesto de sustitución de un elemento que redundará en la conservación o mantenimiento en uso del inmueble y que no debe adicionarse al valor de adquisición.

..//..

Junisprudentzia
Junisprudencia

Exención en IRPF de las rentas percibidas por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Consideración de los días de desplazamiento.

J01



Gaceta Fiscal, abril 2021

Tribunal Supremo

Sala de lo Contencioso - Sección: 2

Sentencia: 274/2021 -

Recurso: 1990/2019 -

Fecha de Resolución: 25/02/2021 -

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

RESUMEN

La expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

CONTENIDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 16 de enero de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso nº 341/2017, en el que se había impugnado la desestimación presunta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, de la reclamación formulada contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, practicada en fecha 19 de enero de 2015., con resultado de un importe a devolver de 6.176,11 euros.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) El 19 de enero de 2015, la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, dictó resolución que contenía liquidación provisional núm. NUM000 en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2013, como resultado de la regularización de obligaciones pendientes de cumplimiento relativas a ese ejercicio, por doña Sagrario. En dicha regularización se justificaba la inaplicabilidad de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF a algunos días concretos destinados a desplazamiento, e igualmente la falta de justificación de la aplicabilidad de dicha exención a algunos periodos declarados por la contribuyente.

b) La interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue desestimado por silencio administrativo.

3. Contra dicha resolución desestimatoria, interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número de recurso ordinario 341/2017, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que lo desestimó en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo, sintéticamente expuesto (FJ 4º):

"[...] a falta de regulación expresa en esta materia y a la vista de que la exención regulada en los artículos 7 p) LIRPF y 6RIRPF se refiere únicamente a los días de trabajos realizados en el extranjero, con los requisitos legales que determina, que aquí no se ponen en cuestión por la AEAT, cabe concluir que, para evitar una interpretación extensiva en materia del beneficio fiscal pretendido, prohibida expresamente por el art. 14 LGT, no es posible computar, a efectos de la exención prevista en el art. 7 p) LIRPF, como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, los días de viaje de ida o vuelta, si no se ha podido desarrollar en ellos una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino".

La ahora recurrente presentó escrito solicitando subsanación y complemento de la anterior sentencia, al que acompañó la Resolución del TEAR de 30 de octubre de 2018, que resolvió expresamente, en sentido favorable para el interesado, la reclamación económico-administrativa interpuesta, dictando la Sala auto de 23 de enero de 2019 por el que declaró no haber lugar al complemento ni subsanación de la sentencia por no cumplirse ninguna de las circunstancias observadas en el artículo 215 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso.

1. El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de doña Sagrario, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2019.

La falta de presentación de la autoliquidación del IS por parte de la entidad escindida posibilita la imposición de sanciones tributarias

J02



Diario LA LEY, n° 9824, de 7 de abril de 2021

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 272/2021, 25 febrero
Rec. 1246/2018

RESUMEN

Si bien la presentación de la autoliquidación de la mercantil escindida, no condiciona su aplicación, su falta posibilita la imposición de sanciones, conforme a los artículos 178, 179 y 184.2 de la LGT, particularmente la prevista en su artículo 191 para cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial.

CONTENIDO

Para el Supremo está claro que si se opta, - válidamente-, por el régimen especial de fusiones y escisiones, pero realmente, no se ha aplicado, porque así ha quedado probado en las actuaciones inspectoras, y porque de haberse presentado una autoliquidación, se hubiera puesto de manifiesto la inaplicación de ese régimen especial y, por eso, no se presentó, se debe sancionar al obligado tributario porque actuó consciente del fraude.

Con la falta de presentación de la autoliquidación se ha generado la inaplicación del régimen con la consecuencia de que el descubrimiento dio lugar a que se exigiera la cuota que, indebidamente, no se había ingresado.

La sentencia declara que conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de los distintos Estados miembros, y conforma a lo dispuesto en el artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando se haya comunicado a la Administración tributaria la opción por el régimen fiscal de diferimiento, la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la mercantil escindida, no es una condición para su aplicación, pero su no presentación, si posibilita la imposición de sanciones, conforme a los artículos 178, 179 y 184.2 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, particularmente la prevista en el artículo 191 de la misma Ley, cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial.

Precisamente se da la circunstancia de que en el caso, de que la comprobación administrativa podría haber concluido con que solo se había producido un incumplimiento formal, pero puso de relieve que se estaban ocultando la concurrencia de determinadas circunstancias, cuyo descubrimiento arroja como resultado que no existía voluntad de aplicar el régimen, de hecho, no se aplica y, por tanto, se sustrae a la Administración el conocimiento de unos datos que, cuando han sido conocidos, han propiciado que se haya exigido al obligado tributario la cuota que ha dejado de ingresar.

Insiste la Sala en que la opción sí se ha ejercido válidamente, pero la inspección ha puesto de manifiesto que la falta de presentación de la autoliquidación (modelo 200) estaba encubriendo una realidad que tenía consecuencias desfavorables para el obligado tributario, y que esta intencionalidad basta para sancionar, sin olvidar que el obligado tributario dejó de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades nada menos que casi 8 millones de euros-.

Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Décima
Sentencia 3 marzo 2021
Asunto C-220/2019

RESUMEN

El TJUE avala al Impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema.

CONTENIDO

Aval del TJUE al Impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema.

El Tribunal también indica la compatibilidad si el impuesto grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios; y que se grave la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro, en el supuesto de que este impuesto no sea aplicable a la incorporación, en ese sistema, de la electricidad producida en los demás Estados miembros.

Parte el Tribunal de Justicia de que el Impuesto no es un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad; su hecho imponible es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, esto es, una producción neta de energía, y además el impuesto no se percibe directamente de los consumidores sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema.

Y aunque pueda ser cierto que el consumidor final de electricidad puede verse afectado por el impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor, en el caso se estima que no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto.

Que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores.

Apunta también la sentencia que en la medida en que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico, sin un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

El Tribunal de Justicia en cuanto a las fuentes renovables de energía, considera que precisamente con la finalidad de fomentar este tipo de energía, y aunque los Estados miembros pueden crear exenciones o desgravaciones fiscales, también pueden gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía.

Y respecto a la duda que asalta al tribunal remitente, que indica que la normativa relativa al IVPEE permite una discriminación positiva de los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red, responde el TJUE señalando que la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, de forma que el principio de no discriminación no se aplica a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro.

Es posible reiterar la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la misma deuda tributaria mientras no se consuma su plazo de prescripción

J04



Diario LA LEY, nº 9825, de 8 de abril de 2021

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 145/2021, 4 febrero
Rec. 3816/2019

RESUMEN

Podrá obtenerse respuesta de fondo por parte de la Administración de forma obligada, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, mientras que no se consuma el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT si la solicitud es diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada.

CONTENIDO

Un contribuyente puede solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, mientras que no se consuma el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT siempre que la solicitud sea diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada.

No puede equipararse a una liquidación una respuesta acumulada frente a la denegación de una solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho y que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada; al contrario, para el Supremo, esta segunda intervención es en tanto en cuanto no añade contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, y comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

Solo puede considerarse como una segunda solicitud, diferente de la primera, si incorporan argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente, apunta la sentencia- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía insusceptible de ser gravada.

Y a mayores en el caso, no puede olvidarse que al tiempo de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por el que se elevaba al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa.

Por ello yerra la sentencia impugnada, en tanto considera que el acto de liquidación que en ella se conceptúa como tal y que ha sido consentido y firme, cierra el paso a la posibilidad de reiterar la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la misma deuda, en los términos examinados.

El TJUE confirma la calificación como ayudas estatales de las ventajas fiscales otorgadas por España a cuatro clubes de fútbol profesional

J05



Diario LA LEY, nº 9828, de 13 de abril de 2021

Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Quinta
Sentencia 4 marzo 2021
Asunto C-362/2019

RESUMEN

FC Barcelona, Real Madrid, Athletic Club de Bilbao y Osasuna, a los que la Ley del Deporte permitió que siguieran operando como entidades sin ánimo de lucro, eximiéndoles de reconvertirse en sociedad anónima deportiva, han disfrutado de un régimen fiscal privilegiado constitutivo de ayuda de Estado ilegal, al aplicárseles en el Impuesto de sociedades un tipo de gravamen reducido en comparación con el aplicable a los clubes que funcionaban como SAD.

CONTENIDO

El Tribunal de Justicia ha estimado el recurso de casación interpuesto por la Comisión, y ha anulado la sentencia del Tribunal General de 26 Feb. 2019, que anuló la Decisión 2016/2391/UE de la Comisión, de 4 Jul. 2016, relativa a la ayuda estatal concedida por España a determinados clubes de fútbol.

Recuerda la Sala que la Ley 10/1990 de 15 Oct., del deporte, obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas, si bien permitió que aquellos que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a su aprobación pudieran seguir funcionando como tales clubes deportivos, de modo que los que se acogieron a esta posibilidad (FC Barcelona, Real Madrid, Athletic Club de Bilbao y Osasuna), al ser entidades sin ánimo de lucro, tenían derecho a un tipo específico de gravamen sobre sus rendimientos que hasta 2016 ha sido inferior al tipo aplicable a las SAD.

La Comisión, en la Decisión recurrida, consideró que, a través de esa Ley, España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto de sociedades en favor de esos clubes que pudieron seguir operando como entidades sin ánimo de lucro, y concluyó que ese régimen fiscal privilegiado no era compatible con el mercado interior, ordenando, en consecuencia, a España que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el Impuesto abonado y que el habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de SAD, a partir del ejercicio fiscal de 2000.

Impugnada esta Decisión por el FC Barcelona, el Tribunal General la anuló al considerar que la Comisión, a quien incumbía la carga de la prueba, no había acreditado suficientemente que la medida nacional controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios, dado que no había valorado si esa ventaja podía ser neutralizada por la existencia de un porcentaje de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios menos favorable para estas entidades que el aplicable a las SAD.

El TJUE entiende que, en esa sentencia, la Sala a quo incurrió en tres errores de Derecho. El primero, al considerar que la Decisión controvertida debía analizarse como una decisión referida a la vez a un régimen de ayudas y a unas ayudas individuales. El segundo, al sostener que, para acreditar que el régimen de ayudas en cuestión confiere a los beneficiarios una ventaja ilegal, la Comisión debía haber examinado el impacto que tenía esa menor deducción por reinversión. Y el tercero, al reprocharle que, en consecuencia, no hubiese solicitado a España la información pertinente para valorar ese impacto.

En cuanto al primer error, explica la Sala que la medida controvertida se refiere a un régimen de ayudas, dado que las disposiciones fiscales específicas aplicables a las entidades sin ánimo de lucro, en particular el tipo de gravamen reducido, pueden beneficiar, en virtud de esta sola medida, a cada uno de los clubes de fútbol que pueden acogerse a ella, definidos de forma genérica y abstracta, por un período indefinido y un importe ilimitado, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales y sin que esas disposiciones estén vinculadas a la realización de un proyecto específico. Por lo tanto, sostiene que el mero hecho de que se otorgaran ayudas individualmente a los clubes con arreglo al régimen de ayudas controvertido, no puede, teniendo en cuenta que tal otorgamiento no es más que la consecuencia de la aplicación automática de este régimen de ayudas, tener incidencia en el examen que la Comisión está obligada a efectuar en lo que respecta a la prueba de la existencia de una ventaja.

En lo que atañe a los otros dos errores, indica el Tribunal que, desde el momento de su adopción, el régimen de ayudas resultante de la medida controvertida, en cuanto daba a determinados clubes que podían acogerse a él, la posibilidad de seguir funcionando, al amparo de una excepción, como entidad sin ánimo de lucro, les permitió disfrutar de un tipo de gravamen reducido en comparación con el aplicable a los clubes que funcionaban como SAD. Destaca que, de esta forma, ese régimen de ayudas podía favorecer, desde el momento de su adopción, a los clubes que funcionaban como entidades sin ánimo de lucro frente a aquellos que funcionaban como SAD, otorgándoles así una ventaja que puede estar comprendida en el art. 107.1 TFUE.

..//..

El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria

A vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018

J06

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, N° 457, 2021



Enrique Ortiz Calle
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

1. Planteamiento de la cuestión
2. Fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT
3. Consecuencias de la interpretación del TS de los términos «nuevos hechos» y «actuaciones distintas»: alcance del agotamiento de las facultades de comprobación
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El artículo 140.1 de la LGT constituye una garantía para los obligados tributarios. Este precepto intenta paliar prácticas abusivas de la Administración tributaria consistentes en dictar sucesivas liquidaciones provisionales, que traen causa de la tramitación de otros tantos procedimientos de gestión e inspección y que por su propia naturaleza pueden ser modificadas por la propia Administración. Liquidaciones referidas a la misma obligación tributaria, con idéntico sujeto pasivo y en el marco de procedimientos que tienen la misma finalidad. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo demuestra que el referido artículo 140.1, pese a haber supuesto un avance respecto de la legislación anterior, no ataja los problemas de seguridad jurídica vinculados al abuso de las liquidaciones provisionales.

CONTENIDO

1. Planteamiento de la cuestión

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de octubre de 2020 (rec. núm. 3895/2018 –NFJ079462–) constituye una excelente oportunidad para reflexionar sobre el alcance de una de las garantías del contribuyente que introdujo la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): la atribución de efectos preclusivos a las liquidaciones provisionales dictadas a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada.

El origen remoto de esta garantía se encuentra, como se sabe, en la jurisprudencia que intentó poner coto a ciertos abusos de la Administración tributaria que se produjeron durante la vigencia de la LGT de 1963 en el desarrollo de las llamadas «comprobaciones abreviadas» efectuadas por los órganos de gestión y que tenían por objeto determinados elementos de la obligación tributaria, al amparo del artículo 123 de la ley citada en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Se configuró entonces un procedimiento de comprobación abreviada sobre los datos e informaciones que obraran en poder de la Administración tributaria, que permitía girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales facilitaron en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros. Comprobaciones abreviadas que finalmente se concretaban en la emisión de liquidaciones provisionales de oficio que, sin embargo, no impedían a la Inspección que volviera a regularizar exactamente esos mismos elementos ya anteriormente comprobados. Pues la mencionada Ley 25/1995 se limitaba a recordar que las liquidaciones definitivas podían rectificar las provisionales, sin establecer ningún límite a esa rectificación, al tiempo que no se tenía empacho en presentar como un gran avance la introducción del trámite, previo a la emisión de la liquidación, de puesta manifiesto del expediente a los interesados para que en el plazo previsto pudieran presentar alegaciones y los documentos y justificantes que estimaran pertinentes; trámite que viene obviamente impuesto por la norma fundamental (arts. 24 y 105 de la Constitución –CE–).

Hay que destacar que también la doctrina contribuyó en buena medida al reconocimiento de una garantía cuya finalidad última es evitar el ejercicio arbitrario de las potestades administrativas de comprobación. Debemos citar aquí el trabajo del profesor De la Peña Velasco (1996, p. 74) en el que, señalando las carencias de la reforma de la LGT que tuvo lugar en 1995, aseveraba que:

[...] desde el punto de vista de sus efectos, estas liquidaciones provisionales de oficio en las que se han desarrollado por los órganos de gestión auténticas funciones de comprobación –inquisitivas– deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, es decir, cuando ulteriormente los órganos de inspección lleven a cabo comprobaciones globales del hecho imponible solo deberían poder introducir modificaciones en la liquidación provisional de oficio dictada previamente por los órganos de gestión en aquellos elementos del hecho imponible que no fueran comprobados por estos órganos.

..//..

Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero

Los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña

J07

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, N° 457, 2021



Esaú Alarcón García
Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL

SUMARIO

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero
2. La situación en Europa
3. La situación en España
4. Las decisiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña
 - 4.1. Introito
 - 4.2. Nudo
 - 4.3. Coda
5. Los autos de admisión del Tribunal Supremo
 - 5.1. Introito
 - 5.2. Nudo
 - 5.3. Coda

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero, de la que resulta el conocido modelo 720, es objeto de discusión en los tribunales de justicia, con resoluciones dispares que generan una sensación de inseguridad jurídica, a pesar de la existencia de un procedimiento de infracción en curso en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pendiente de resolución. Sin embargo, al entrar el verano, unos autos –tres del Tribunal Supremo y dos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña– han venido a intensificar la discusión, al admitir tres recursos de casación, en el primer caso, y plantear decisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo los segundos. Merece la pena analizar el prisma desde el que estas resoluciones estudian las consecuencias derivadas del incumplimiento de este régimen informativo fiscal y a eso se dedica el presente trabajo

CONTENIDO

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), crea un novedoso deber informativo específico para activos en el exterior, a través de la inclusión de una nueva disposición adicional 18.ª en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Este mandato legal se desarrolla mediante el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el cual se modifica el 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, incorporando tres nuevos artículos –42 bis y ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras del mandato legal: cuentas, por un lado; valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros, por otro, y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos. Determinados aspectos relativos a la cumplimentación de la declaración informativa se han desarrollado directamente en la orden ministerial –Orden HAP/72/2013, de 30 de enero–, por la que se aprueba el modelo 720, relativo a la información de bienes y derechos en el extranjero.

..//..

La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

Análisis de la STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019

J08

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, N° 457, 2021



Ángel Puerta Arrúe
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
 2. Doctrina del tribunal
 3. Comentario crítico
- Conclusión
Referencias bibliográficas

RESUMEN

El Tribunal Supremo considera en su sentencia que para gozar de la reducción del 60% de los rendimientos por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda no es necesario que el contribuyente los consigne en su autoliquidación del IRPF, porque la expresión «rendimientos declarados» contenida en el artículo 23.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) no puede identificarse con «rendimientos autoliquidados», dada la distinción contemplada en la Ley General Tributaria entre «declaración» y «autoliquidación». Podrá, pues, el obligado tributario disfrutar de la reducción cuando, no habiendo autoliquidado tales rendimientos, la Administración regularice su situación tributaria, siempre que aquel declare los rendimientos en el seno del procedimiento de comprobación.

En nuestra opinión, la interpretación del término «rendimientos declarados» empleada en el citado precepto ha de realizarse en su contexto propio, que no es otro que la propia LIRPF, para la cual el concepto «declaración» va unido necesariamente al de «autoliquidación». Por tal motivo nos parece desacertado el criterio establecido en la sentencia, que juzgamos forzado y artificioso, amén de contrario al sentido común. El espíritu y finalidad de la norma no apoya tampoco, a nuestro juicio, el criterio que extrae la sentencia, pues este podría inducir a la defraudación tributaria.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

Los hechos examinados en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–) objeto de nuestro análisis pueden sintetizarse del modo que sigue.

El contribuyente consignó en su autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2012 que un inmueble de su propiedad había estado en dicho ejercicio a disposición de su titular, declarando la imputación de la correspondiente renta inmobiliaria.

Iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos y con objeto de subsanar ciertas incidencias detectadas por la Administración en relación con la citada autoliquidación, se solicitó al interesado diversa documentación relacionada con el inmueble en cuestión.

Tras la aportación de dicha documentación, la Administración dictó liquidación provisional porque el inmueble no había estado a disposición de su titular sino arrendado. La regularización consistió en lo siguiente:

- Se minoró la imputación de la renta inmobiliaria.
- Se incluyeron rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento.
- Se denegó la reducción del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), porque el obligado tributario no había declarado rendimiento del capital inmobiliario alguno en relación con el inmueble controvertido.

Debe recordarse que el artículo 23.2 de la LIRPF, en la redacción vigente en 2012, establecía lo siguiente:

2.1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

..//..

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 257/2021, 24 febrero
Recurso 2162/2020

RESUMEN

Al dar solución a la cuestión planteada, la Sala subraya que los preceptos cuestionados de la Ley General Tributaria no excluyen, en lo que se refiere al acceso a la información, la aplicación del régimen general que se recoge en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

CONTENIDO

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el Consejo de Transparencia de Andalucía porque, como bien sostenía, la LGT no desplaza a la Ley de Transparencia, y por ello insta al Ayuntamiento a informar sobre la relación de inmuebles radicados en el municipio a los que se aplica la exención del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).

La LGT, y singularmente su art. 95, en el que se sustenta la decisión denegatoria, que fue confirmada en las instancias precedentes, consagra una regla o pauta general de reserva de los "datos con trascendencia tributaria" en el ámbito de las funciones de la Administración Tributaria, como son la gestión y aplicación de los tributos, pero no permite afirmar que contengan una regulación completa y alternativa sobre el acceso a la información que implique el desplazamiento del régimen general previsto en la Ley 19/2013, de Transparencia.

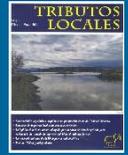
La información controvertida se ciñe a la relación de inmuebles radicados en el municipio de Palma del Condado a los que se aplica la exención del IBI, que comprende tanto aquellas exenciones objetivas reconocidas por ley como las subjetivas, abarcando también aquellas establecidas por el Ayuntamiento.

Por ello, el Supremo declara que la entrega de los datos sobre la titularidad de los inmuebles que gozan de la exención del IBI se debe limitar exclusivamente a aquellos bienes que no pertenecen a ninguna de las dos categorías aludidas en el Texto Refundido de la Ley del Catastro, y sin necesidad de argumentación adicional, siguiendo lo dispuesto por la citada Ley, apunta que restan, por ello, aquellos entes públicos titulares que tengan inscritos a su favor bienes a los que se le reconoce la exención, como son el Estado, Comunidades Autónomas y Gobiernos locales, y organismos y entidades que dependan de los anteriores, así como los inmuebles de Gobiernos extranjeros a los que se refiere el art. 62.1 e) del TRLHL.

Para terminar, y tras hacer esta precisión sobre los sujetos que figuran como titulares de los bienes inmuebles exentos, nada obsta a que, en relación a aquellos entes públicos, se facilite la información que versa sobre aquellos inmuebles que gozan de la exención, con expresa determinación de la causa de dicho beneficio, así como el importe de la exención, porque no se está ante "datos protegidos" ya que no incorporan ningún dato de índole personal que pueda estar afectado por los límites que se contemplan en los arts. 14 y 15 Ley 19/2013, de Transparencia.

La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales

J10



Tributos locales, N°. 149, 2021

Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

David Silva García
Asesor Fiscal en Asesores Reunidos Arga

SUMARIO

- I. Planteamiento.
- II. Análisis de la más reciente Doctrina del Tribunal Supremo (STS. de 19 de septiembre de 2020).
- IV. Reflexiones críticas.
- V. Bibliografía.

RESUMEN

Las recientes SSTS. de 30 de octubre de 2019 (RC 3738/2018) y de 17 de septiembre de 2020 (991/2019) ha sentado doctrina respecto de la legitimación activa de un tercero para solicitar una devolución de ingresos indebidos. El derecho a la tutela judicial efectiva impone a los tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que reconocen las leyes procesales en beneficio del principio pro actione.

CONTENIDO

I. PLANTEAMIENTO

En la esfera tributaria no resulta insólito que una de las partes asuma el pago de impuestos de la otra. Extramuros del ámbito propiamente local en el que se contextualiza este original, también se reproduce en otros estadios, como sucede, por ejemplo, en las relaciones privadas de los clubes con sus jugadores, asumiendo los primeros la carga tributaria de IRPF de sus millonarias fichas salariales.

El nudo gordiano de la cuestión reside en si los acuerdos que puedan adoptar las partes en el ámbito de Derecho privado pueden o no desplegar efectos también en la esfera del Derecho Publico, tal como se desenvuelven las relaciones jurídico-tributarias entre Administración y obligados tributarios.

El art. 17.5 LGT parece resolver la cuestión al prescribir que wlos elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

Una dicción apresurada del precepto podría llevar a pensar que la Administración Tributaria resulta totalmente ajena a dichos acuerdos por lo que no produce ningtin efecto en las relaciones de Derecho Publico. Esto explica que la mayor parte de los Tribunales se hayan pronunciado en este sentido. Así, hasta la fecha, la jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo (entre otras, SSTS. de 11 de julio y de 21 de septiembre de 2011, y de 2 de junio de 2014), así como de la Audiencia Nacional (entre otras, SSAN. de 2 de febrero y 23 de marzo de 2007, y de 11 de julio de 2012) han mantenido la posición de reconocer los acuerdos que firmasen las partes en la esfera privada, pero sin que pudieran desplegar efectos en el ámbito tributario.

Ahora bien, una cuestión es que como proclaman los arts. 18 LGT 111 y 7.3 de la Ley General Presupuestaria (en adelante, LGP) UI, no cabe alterar las posiciones jurídico-tributarias de las partes, y otra distinta es que una vez que asuman una obligación tributaria carezcan de derechos frente a la Administración Tributaria.

En las siguientes páginas, analizaremos cómo se concilian los derechos y obligaciones de terceros frente a los créditos y deudas que asumen los obligados tributarios a la luz precisamente de la reciente doctrina del Tribunal Supremo (SSTS. de 30 dr octubre de 2019 -RC 3738/2018- y de 17 de septiembre de 2020 -RC 991/2019-) por la que se admite la legitimación activa de un comprador para poder solicitar la devolución del ingreso indebido como consecuencia del pago del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando se acredite la no realización del hecho imponible debido a la inexistencia de la plusvalía municipal a la luz de la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional.

..//..

El pago del IVA por el suministro de agua no puede incluir como parte de la base imponible el canon del agua

J11



Diario LA LEY, nº 9831, de 16 de abril de 2021

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 297/2021, 3 marzo
Rec. 6493/2019

RESUMEN

El IVA y el canon del agua no gravan el mismo hecho imponible, por lo que no cabe la identificación de consumo o uso por causa de la afección medioambiental, que es la operación gravada por el canon del agua, y la distribución de agua, que es la operación gravada por el IVA.

CONTENIDO

En la medida en que el consumo de agua no puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua, es por lo que el canon del agua no se puede incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y ello aunque el suministrador del agua utilice la factura que recoge la entrega sujeta al IVA para señalar el importe del canon de agua al usuario, porque ésta es una exigencia legalmente establecida en el artículo 63 LAG que dispone que la entidad suministradora está obligada a repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, repercusión que habrá de hacer constar de manera diferenciada en la correspondiente factura o recibo.

Para la Sala, es muy relevante que la referencia que la LIVA hace a los impuestos especiales debe entenderse hecha a los regulados en la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), entre los que no se encuentra el canon del agua.

Se insiste sobre esta idea porque el Derecho comunitario determina que con la LIE se regulen los impuestos indirectos sobre consumos específicos que gravan en fase única la fabricación, importación e introducción en territorio nacional de determinados bienes, naturaleza que no comparte el canon del agua.

Y la naturaleza indirecta de los impuestos especiales que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, avala que no ha pretendido el legislador establecer para éstos que gravan las mismas operaciones que el IVA para ser incluidos en la base imponible de éste, pues lo contrario supondría interpretar la Ley no sólo en contra de sus propios términos, sino también en contra de lo establecido por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJUE que la interpreta.

Con el canon del agua lo que se grava no es el suministro de agua sino las afecciones ambientales inherentes al uso o consumo real o potencial del agua, y la inexistencia de relación directa entre que el tributo se exija en supuestos en los que no hay entrega del bien, es trasladable al canon del agua porque los usos de agua no vienen precedidos de suministro, y, en ocasiones, consumos precedidos de suministro que no se sujetan al canon.

La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, Rec. 5751/2017

J12

Quincena fiscal, Nº 4, 2021



José Javier García Ross
Abogado
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Deusto

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Presunción de validez, eficacia, ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo de liquidación
4. Ejecutividad y firmeza
5. El silencio administrativo: ficción procedimental
6. Conclusión

RESUMEN

Una reciente Sentencia del Tribunal Supremo cuestiona el principio de ejecutividad de los actos administrativos e intenta sentar la doctrina de que la mera interposición de un recurso contra un acto de liquidación impide el dictado del título para su ejecución, la providencia de apremio, sin necesidad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto. Condiciona en todo caso la misma, al dictado previo de la resolución expresa del recurso o reclamación interpuestos contra el acto, impidiendo que pueda ejecutarse aún cuando se entienda desestimado por silencio administrativo. Todo ello con base al principio de buena administración que debe informar la actuación de las Administraciones Públicas.

CONTENIDO

I. Introducción

En algunas ocasiones, la lectura del resumen de una Sentencia viene a ser como ver el tráiler de una película: te genera tantas expectativas que cuando finalmente consigues verla rara vez resulta ser tan buena como te anunciaban. Así me sentí yo de alguna manera, cuando leí por primera vez la frase con la que una Revista especializada se hacía eco de la Sentencia de la Sección 2.^ª de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, 586/2020, de 28 de mayo de 2020, Rec. 5751/2017 (RJ 2020, 1756). Y es que, al introducirse con el siguiente texto: "Límites a la ejecutividad de una deuda tributaria cuando reclamada en reposición no se resuelve por resolución expresa", no cabía duda de que con él se nos invitaba directamente a su lectura por lo que de "transgresora" parecía tener la doctrina que supuestamente contenía, que no era otra que la de poner entredicho la inmediata ejecutividad de los actos administrativo-tributarios.

Nada más lejos de la realidad, y no por el fallo, que sí venía referido efectivamente a ese asunto en concreto, y era y es de todo punto novedoso, y si se me permite, "revolucionario" incluso, sino por la ausencia de un sólido basamento sobre el que asentarlos. En resumen, el Tribunal concluye que no puede llevarse a ejecución un acto administrativo, tributario en este caso –ni materializarse aquella en la providencia de apremio–, hasta que no se resuelva la impugnación que pende contra él, tanto se haya realizado esta última mediante un recurso potestativo o mediante uno preceptivo, en vía administrativa. Exigiendo además, que la resolución que ponga fin al procedimiento sea en todo caso expresa, no admitiendo la desestimación presunta por silencio administrativo, porque la Administración tiene la obligación de resolver antes de ejecutar no sea que fuera plausible la anulación del acto que se pide, toda vez "que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse" (FJ 3º).

Nada que objetar, es más, solo me quedaría por añadir, que así debiera de ser. Pero es que tal afirmación, por mucho que yo la quiera para mí, no puede ser admitida, salvo que viniera acompañada de una clara e indubitada fundamentación jurídica, porque pone en cuestión los principios sobre los que se ha construido el acto administrativo en el ordenamiento jurídico español, en especial la presunción de legalidad, la ejecutividad y su eficacia inmediata, desligados en todo momento del devenir del procedimiento administrativo de revisión. Y es que el límite a estos principios no está en la impugnación, sino en que, siendo el acto potencialmente impugnabile e inmediatamente ejecutable, se arbitren los mecanismos que impidan que el recurso pierda su legítima finalidad por la ejecución adelantada dejando sin contenido el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. Porque si se pierde la finalidad del recurso en vía administrativa, poco o ningún sentido tendría acceder para su revisión a la vía judicial. Para garantizar dicha tutela están las medidas cautelares, entre ellas la suspensión, sin que la mera impugnación pueda por sí misma, suponer hoy por hoy y con la legislación vigente, límite alguno a la ejecutividad.

..//..

Las aportaciones gratuitas de bienes privativos de un cónyuge a favor de la sociedad de gananciales ni está sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por Donaciones

J13



Diario LA LEY, n° 9833, de 20 de abril de 2021

**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 295/2021, 3 marzo
Rec. 3983/2019**

RESUMEN

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación y declara que la aportación de un cónyuge de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales está exenta tanto respecto al ITPAJD, como respecto al Impuesto sobre Donaciones.

CONTENIDO

Se formaliza mediante escritura pública una aportación con carácter gratuito por parte de la esposa de dos inmuebles privativos -local y garaje- a favor de la sociedad de gananciales, y se presenta autoliquidación sin ingreso al considerar la operación sujeta a ITPO pero exenta.

No es acorde a derecho la regularización girando liquidación por el concepto de donaciones, resultando una deuda a ingresar.

Analiza la sentencia la verdadera naturaleza de la operación consistente en la aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, y entiende que con ella no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total.

No se está en puridad ante una donación porque la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, y ésta es tiene un patrimonio separado que es la comunidad de gananciales, lo que impide afirmar que la aportación se haga a favor de persona física alguna.

Insistiendo sobre esta idea, la Sala refiere que no se trata de un negocio entre los cónyuges porque a priori, el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge sino que se integra en el patrimonio de la sociedad de gananciales.

No todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, y en estos casos no se trata de una transmisión patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino de ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para procurar más satisfactoriamente las necesidades familiares.

Y aun se aporta un argumento más y es que la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto porque el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física.

En cuanto a la sujeción al ITPO señala el Supremo partiendo del anterior argumento, que la operación en cuestión se caracteriza por su gratuidad, pero la sociedad de gananciales que recibe el bien carece de personalidad jurídica, y conforme al principio de legalidad y reserva de ley deben determinarse por ley los obligados tributarios.

Medidas limitadoras de la erosión de bases imponibles a través de préstamos intragrupo y su compatibilidad con el Derecho de la UE. La doctrina del TJUE en el caso Lexel

J14

Quincena fiscal, N° 5, 2021



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

SUMARIO

1. Introducción
2. Análisis de la sentencia del TJUE en el asunto Lexel.
 1. Antecedentes fácticos del caso Lexel.
 2. Doctrina del TJUE en el asunto Lexel.
 3. Consideraciones finales sobre las implicaciones de la doctrina del TJUE en el asunto Lexel.

RESUMEN

Este trabajo analiza la reciente sentencia del TJUE, de 20 de enero de 2021, en el caso Lexel (C-484/19), donde se debate sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE de una medida nacional (sueca) que limita la deducibilidad fiscal de los intereses derivados de préstamos entre entidades vinculadas cuando concurren una serie de circunstancias asociadas a casos de planificación fiscal (v.gr., obtención de una "ventaja fiscal significativa"). El Tribunal de Justicia rechaza las causas de justificación invocadas (lucha contra el fraude y la evasión fiscal y el reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros) y termina estableciendo una doctrina de la que resultan importantes límites a la configuración y aplicación de este tipo de "medidas anti-BEPS"; también resulta interesante poner de relieve cómo el Tribunal de Justicia pone de relieve las diferencias que existen entre las operaciones de elusión fiscal y las estructuras de planificación fiscal (no abusiva), y las implicaciones que se derivan de ello.

CONTENIDO

I. Introducción

A través de este trabajo analizamos una reciente sentencia del TJUE, de 20 de enero de 2021, en el caso Lexel (C-484/19), donde se debate la compatibilidad con el Derecho de la UE de una medida nacional (sueca) que limita la deducibilidad fiscal de los intereses derivados de préstamos entre entidades vinculadas cuando concurren una serie de circunstancias asociadas a casos de planificación fiscal por parte de grupos de empresas que operan a escala internacional (v.gr., la obtención de una "ventaja fiscal significativa" a nivel de grupo).

El Tribunal de Justicia termina estableciendo una doctrina de la que resultan importantes límites a la configuración y aplicación de "medidas anti-BEPS"; en particular, la sentencia pone de relieve las diferencias que median entre las operaciones de elusión fiscal y las estructuras de planificación fiscal (no abusiva), y cómo tal distinción afecta de forma relevante a la compatibilidad con el Derecho de la UE tanto de las medidas normativas que puedan adoptarse, como a los enfoques administrativos nacionales que puedan articularse para prevenir y combatir montajes abusivos así como la denominada "planificación fiscal agresiva".

II. Análisis de la sentencia del TJUE en el asunto Lexel.

1. Antecedentes fácticos del caso Lexel.

El asunto Lexel constituye el objeto de una cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Suecia, que se enmarca en el contexto de una controversia entre Lexel AB (sociedad residente fiscal de Suecia), y la administración tributaria sueca (Skatteverket), en relación con la negativa de esta última a concederle la deducción de determinados gastos por intereses pagados a una sociedad del mismo grupo empresarial (Schneider) establecida en Francia.

La denegación de la deducibilidad de los intereses se fundamentó en la aplicación de la normativa doméstica sueca aplicable *ratione temporis* (2013-2018) que establecía las siguientes reglas:

La regla general en el impuesto sobre la renta pasaba por la deducibilidad de los gastos por intereses en el marco de la tributación de las actividades mercantiles de las empresas;

..//..

Infracción en el pago de IVA a la importación por la compra de un vehículo que transita por varios territorios aduaneros de la UE hasta llegar a su destino

J15



Diario LA LEY, nº 9836, de 23 de abril de 2021

Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Primera
Sentencia 3 marzo 2021
Asunto C-7/2020

RESUMEN

La importación relativa al vehículo sujeta a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de la obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando haya entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque haya sido introducido físicamente en el territorio aduanero de la UE en otro Estado miembro.

CONTENIDO

A los efectos de resolver donde nace el IVA a la importación, en un caso en el que un vehículo, entra materialmente en el territorio de la Unión por Bulgaria, - siendo en este territorio donde no se cumplieron las obligaciones aduaneras-, pero fue utilizado efectivamente en Alemania, y en su trayecto desde Turquía hacia Alemania entra en el territorio aduanero de la Unión, primero en Bulgaria y, tras haber transitado por el territorio de un tercer país, Serbia, en Hungría, lo que verdaderamente se cuestiona es si el IVA a la importación, relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana, puede nacer en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión.

Para el TJUE, el impuesto sobre el valor añadido a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana, nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión, cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro.

Llega la sentencia a esta conclusión al entender que existe una relación entre el IVA a la importación y los derechos de aduana.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la singular conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, dando lugar así al devengo del IVA.

Ahora bien, esta presunción puede desvirtuarse si se acredita que, pese a haberse infringido la normativa aduanera -con la consiguiente generación de una deuda aduanera de importación en el Estado miembro en el que se cometió la infracción-, el bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión en el territorio de otro Estado miembro en el que estaba destinado al consumo, y si así fuera y lograra acreditarse, el devengo del IVA a la importación se produciría en ese otro Estado miembro.

De ahí la conclusión de que el IVA a la importación nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión y desde que el bien en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, y aunque haya transitado por otros Estados.

Los trabajos derivados de la propia participación en Consejos de Administración de una filial en el extranjero no se ajustan a la exención del art. 7, letra p) de la LIRPF

J16

Diario LA LEY, nº 9839, de 28 de abril de 2021

**Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 22 marzo 2021
Rec. 5596/2021**

RESUMEN

El precepto indicado exige como requisito, normal, en la lógica del beneficio fiscal que la prestación de trabajo de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria, sin que la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" utilizada en el artículo pueda extenderse a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración.

CONTENIDO

La expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» contenida en el artículo 7.p) LIRPF, no se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero, y por ello, no dan derecho a la exención.

Esta doctrina parte de la premisa de el artículo 7.p) LIRPF exige como requisito que la prestación de trabajo de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria, y en el caso, surge la duda porque la Sala de instancia considera que no existe prueba de que mediante la actuación del administrador se haya beneficiado a la entidad no residente, al margen de la actividad de dirección y control propia de toda entidad matriz, y de ello concluye la sentencia recurrida que no resulta acreditado uno de los requisitos que exige la jurisprudencia para el reconocimiento de la exención.

Sobre esta cuestión, el Supremo considera que la expresión "trabajos" utilizada en el precepto no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración; esto es, la expresión "trabajos" debe entenderse limitada a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria.

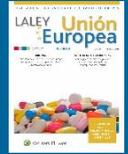
Además, aprovecha la Sala para, en respuesta a la cuestión de interés casacional planteada el Abogado del Estado, a aclarar su reciente doctrina contenida en las sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre de 2020 y 4 de febrero de 2021, en relación a la imposición, o no, de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.

Para la Sala, acreditada la existencia de "actos o negocios simulados", procede la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa.

Trasladando esta doctrina al supuesto de autos, asumida por la sentencia impugnada una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa, y ello obliga a rechazar la alegación relativa a la interpretación razonable de la norma.

Naturaleza y estructura del impuesto que grava de la misma manera la electricidad procedente de fuentes renovables y la procedente de fuentes no renovables

J17



LA LEY Unión Europea nº 90, abril 2021

Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Décima
Sentencia 3 marzo 2021
Asunto C-220/19: Promociones Oliva Park

RESUMEN

El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema. Dicho Derecho no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios. Y tampoco se opone a una normativa nacional que establece un impuesto nacional que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro, en el supuesto de que este impuesto no sea aplicable a la incorporación, en ese sistema, de la electricidad producida en los demás Estados miembros.

CONTENIDO

Oliva Park presentó en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IVPEE de los ejercicios 2013 a 2016 y una solicitud de devolución de 12. 609,58 euros. Al no estimarse estas solicitudes, Oliva Park presentó una reclamación ante el TEAR, que fue desestimada mediante una resolución de 28 de septiembre de 2017. Oliva Park interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana contra esta última resolución. En apoyo de su recurso, Oliva Park sostiene, en particular, que el IVPEE no es conforme con el Derecho de la Unión, en concreto con las Directivas 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad. Dicho Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales.

En la primera de ellas pide esencialmente que se dilucide si el art. 1, ap. 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades. Y a ello responde que el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del art. 1, ap. 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad. Añade el Tribunal de Justicia que en lo atinente a las modalidades de cálculo del IVPEE, que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se aplica un tipo de gravamen uniforme del 7 %. El cálculo del referido importe incluye, en virtud del art. 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables. Entiende el Tribunal de Justicia que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad. Por consiguiente, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del art. 1, ap. 2, de la Directiva 2008/118.

Pide también el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que se determine si los arts. 1 y 3, aps. 1 y 2, así como ap. 3, letra a), de la Directiva 2009/28, este último punto en relación con el art. 2, párrafo segundo, letra k), de la misma Directiva, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios.

..//..

El régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles se califica como «ayuda de Estado»

J18

LA LEY Unión Europea nº 90, abril 2021



Tribunal Justicia Unión Europea
Sala Quinta
Sentencia 4 marzo 2021
Asunto C-362/19 P: Comisión/Fútbol Club Barcelona

RESUMEN

El Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribunal General mediante la que se había anulado la Decisión de la Comisión por la que se calificó de ayuda de Estado el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles. A tal efecto, se desestima definitivamente el recurso que el Fútbol Club Barcelona había interpuesto contra esta Decisión.

CONTENIDO

Una ley española aprobada en 1990 obligaba a todos los clubes deportivos profesionales españoles a convertirse en sociedades anónimas deportivas, con excepción de aquellos que hubieran realizado resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la ley. El Fútbol Club Barcelona («FC Barcelona») y otros tres clubes de fútbol profesional que podían acogerse a esta excepción —el Club Atlético Osasuna (Pamplona), el Athletic Club (Bilbao) y el Real Madrid Club de Fútbol (Madrid)— optaron por seguir funcionando con la forma jurídica de entidad sin ánimo de lucro y disfrutaban, gracias a ello, de un tipo de gravamen específico sobre sus ingresos. Como este tipo de gravamen específico era inferior, hasta 2016, al aplicable a las sociedades anónimas deportivas, la Comisión consideró, mediante la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, que esa legislación, al introducir una ventaja fiscal en materia de impuesto de sociedades en favor de los cuatro clubes mencionados, constituía un régimen de ayudas ilegal e incompatible, y ordenó a España que le pusiera fin y recuperara las ayudas individuales concedidas a los beneficiarios de dicho régimen.

A raíz de un recurso interpuesto por el FC Barcelona contra dicha Decisión, el Tribunal General la anuló mediante Sentencia de 26 de febrero de 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisión, T 865/16, al considerar que la Comisión no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho la existencia de una ventaja económica concedida a los beneficiarios de la medida controvertida. En particular, el Tribunal General estimó que la Comisión no había examinado de manera suficiente si la ventaja resultante de este tipo de gravamen reducido podía quedar contrarrestada por el tipo de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios menos favorable que se aplicaba a los clubes de fútbol profesional que funcionaban con la forma jurídica de entidades sin ánimo de lucro en comparación con el aplicable a los que funcionaban como sociedades anónimas deportivas. En su sentencia de 4 de marzo de 2021, el Tribunal de Justicia ha estimado las pretensiones del recurso de casación interpuesto por la Comisión y ha anulado la sentencia recurrida. En apoyo de su recurso de casación, la Comisión formuló un motivo único basado en la infracción del art. 107 TFUE, ap. 1, en lo que respecta, por un lado, al concepto de «ventaja que puede constituir una ayuda de Estado», a los efectos de esta disposición, y, por otro lado, a las obligaciones que le incumben en el marco del examen de la existencia de una ayuda, en particular en lo referente a la existencia de una ventaja. En este contexto, el Tribunal de Justicia concreta las exigencias probatorias que corresponden a la Comisión en el análisis conducente a determinar si un régimen fiscal otorga una ayuda a sus beneficiarios y, por lo tanto, si este régimen puede constituir una «ayuda de Estado» a los efectos del art. 107 TFUE, ap. 1.

Apreciación del Tribunal de Justicia

En el marco de la apreciación de la procedencia del motivo único formulado en apoyo del recurso de casación, el Tribunal de Justicia declara, en primer lugar, que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al considerar que la Decisión controvertida debía analizarse como una decisión referida a la vez a un régimen de ayudas (art. 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del art. 108 TFUE y a unas ayudas individuales por cuanto la Comisión también se había pronunciado en ella sobre las ayudas individualmente concedidas a los cuatro clubes beneficiarios designados nominalmente. En efecto, en el caso de un régimen de ayudas, se ha de distinguir entre la adopción de ese régimen y las ayudas concedidas con arreglo al mismo. Unas medidas individuales que se limitan a aplicar un régimen de ayudas constituyen meras medidas de ejecución del régimen general que no es necesario, en principio, notificar a la Comisión.

Pues bien, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia observa que la medida controvertida se refiere a un régimen de ayudas, dado que las disposiciones fiscales específicas aplicables a las entidades sin ánimo de lucro, en particular el tipo de gravamen reducido, pueden beneficiar, en virtud de esta sola medida, a cada uno de los clubes de fútbol que pueden acogerse a ella, definidos de forma genérica y abstracta, por un período indefinido y un importe ilimitado, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales y sin que esas disposiciones estén vinculadas a la realización de un proyecto específico. Por lo tanto, el mero hecho de que, en el caso de autos, se otorgaran ayudas individualmente a los clubes con arreglo al régimen de ayudas controvertido no puede tener incidencia en el examen que ha de efectuar la Comisión a efectos de determinar la existencia de una ventaja. Así pues, el Tribunal General erró al considerar que tal circunstancia era pertinente.

..//..