

# ZAZAB / BIDAT

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



Día de playa  
Sukarrieta — Mundaka  
Bizkaia

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

Número anterior  
Nº 225



ARTIKULUAK ETA AUZITEGIAK  
(KONTSULTA LOTESLEAK ETA  
AIPATUTAKO EPAIAK) ETA  
INTERESEKO DOKUMENTUEN  
BILDUMA

RECOPIACIÓN DE ARTÍCULOS Y  
TRIBUNALES (CONSULTAS  
VINCULANTES Y SENTENCIAS  
COMENTADAS), Y DOCUMENTOS  
DE INTERÉS

ekaina  
2021  
junio

226

**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

**226 Zk.**  
**2021 EKAINA**

**Nº 226**  
**JUNIO 2021**

# Aurkibidea/Sumario

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

A01

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Compliance tributario & principio de buena fe

¿Cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 189, 2021

A02

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 189, 2021

A03

MARTA MORENO CORTE

La adopción de medidas cautelares respecto de quien no es responsable tributario: la posible inconstitucionalidad del Art. 41.5 LGT

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 189, 2021

A04

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

El ajuar doméstico y los legados en el Impuesto sobre Sucesiones (la exclusión de los legados del ajuar doméstico y los efectos de las consultas de la DGT en las CCAA)

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 189, 2021

A05

NORA LIBERTAD RODRÍGUEZ PEÑA

Medidas tributarias implementadas durante el estado de alarma declarado para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19

Ars Iuris Salmanticensis Vol. 8, Nº. 2, 2020

A06

ANDREU MISSÉ

Deuda pública frente a impuestos

Alternativas económicas, Nº. 91 (mayo), 2021

A07

JUAN CALVO VÉRGEZ

El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC-7

LA LEY Unión Europea nº 92, mayo 2021

Nº 226, JUNIO 2021

<b>A08</b>	<b>ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO</b> <b>La interpretación de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria</b> Quincena fiscal, Nº 9, 2021
<b>A09</b>	<b>ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO</b> <b>Puesta en movimiento de los swaps en el Impuesto sobre el Valor Añadido</b> Quincena fiscal, Nº 9, 2021
<b>A10</b>	<b>ELENA MANZANO SILVA</b> <b>La ilegalidad del desarrollo reglamentario de la deducción en el IRPF por gastos de custodia en guarderías</b> Quincena fiscal, Nº 9, 2021
<b>A11</b>	<b>EVA MARÍA SÁNCHEZ SÁNCHEZ</b> <b>Las exigencias y límites constitucionales de los principios tributarios en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana</b> Tributos locales, Nº. 150, 2021
<b>A12</b>	<b>LAURA SEVILLA DEL AMO</b> <b>Notas para la constitución de una inspección telemática en la esfera tributaria local</b> Tributos locales, Nº. 150, 2021
<b>A13</b>	<b>ANA GONZÁLEZ PELAYO</b> <b>Los procedimientos de revisión de los tributos en el ámbito local</b> <b>Situación y perspectivas de reforma</b> Tributos locales, Nº. 150, 2021
<b>A14</b>	<b>FERNANDO GEIJO</b> <b>La paradoja española: menos presión y más esfuerzo fiscal</b> Escritura pública, Nº. 128, 2021
<b>A15</b>	<b>ANTONIO DURÁN-SINDREU</b> <b>Churchill y los impuestos</b> Escritura pública, Nº. 128, 2021
<b>A16</b>	<b>LUIS DE FRANCISCO MORALES</b> <b>La incidencia de la pandemia en determinados aspectos del IRPF</b> Gaceta Fiscal, junio 2021
<b>A17</b>	<b>BERNARDO VIDAL MARTÍ</b> <b>La declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020</b> Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021

<b>A18</b>	<b>ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE</b> <b>Tributación de la Empresa Energética (II). Electricidad</b> <small>Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021</small>
<b>A19</b>	<b>GINÉS PARRA RUIZ</b> <b>Fiscalidad ambiental en el ámbito local (brainstorming medioambiental para las entidades locales)</b> <small>Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</small>
<b>A20</b>	<b>ÓSCAR DEL AMO GALÁN</b> <b>Reducción en la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la aprobación de una nueva ponencia de valores</b> <small>Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</small>
<b>A21</b>	<b>ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO</b> <b>Intereses de demora e intereses compensatorios en el Derecho de la Unión</b> <small>Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021</small>
<b>A22</b>	<b>EUGENIO ANTONIO SIMÓN ACOSTA</b> <b>El décrépito ISD y el ajuar doméstico</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 965, 2020</small>
<b>A23</b>	<b>JUAN CALVO VÉRGEZ</b> <b>El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC-7</b> <small>LA LEY Unión Europea nº 92, mayo 2021</small>
<b>A24</b>	<b>SIRO BARRO FERNÁNDEZ</b> <b>Inversiones en Entidades de Capital Riesgo y exención en el Impuesto sobre el Patrimonio</b> <small>El notario del siglo XXI, Nº. 97, 2021</small>
<b>A25</b>	<b>XAVIER LÓPEZ VILLAÉCIJA</b> <b>¿Cuál ha sido el impacto fiscal de operaciones e imputaciones de IRPF durante el estado de alarma?</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 966, 2020</small>
<b>A26</b>	<b>YI ZHOU</b> <b>AJD y la manifestación económica sometida a gravamen</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 966, 2020</small>
<b>A27</b>	<b>DANIEL CUYÁS PRAT</b> <b>Modificaciones en materia de recargos por declaración extemporánea</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 972, 2021</small>

<b>A28</b>	<b>CORAL YÁÑEZ</b> <b>Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 972, 2021</small>
<b>A29</b>	<b>NAZARIO MENDOZA — ALEJANDRO FERNÁNDEZ</b> <b>Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico para 2021</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 972, 2021</small>
<b>A30</b>	<b>MARÍA JIMENA CRESPO GARRIDO</b> <b>Mecanismos preventivos de planificación fiscal, transposición de la directiva DAC-6 y secreto profesional</b> <small>Anuario de la Facultad de Derecho, Nº. 13, 2020</small>
<b>A31</b>	<b>SILVIA PIEDRA PORRAS</b> <b>Novedades tributarias para el año 2021</b> <b>Se mantienen las diferencias impositivas entre comunidades</b> <small>Món jurídic: butlletí del Col·legi d'Advocats de Barcelona, Nº. 333, 2021</small>
<b>A32</b>	<b>JOSÉ MANUEL PUMAR</b> <b>EL COVID-19 y la necesidad y oportunidad de revisar la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 967, 2020</small>
<b>A33</b>	<b>MANEL PLANÀS VILA</b> <b>La Dirección General de Tributos del Estado, a vueltas con los pactos sucesorios</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 967, 2020</small>
<b>A34</b>	<b>SARA FRAGUA — CARLOTA ROSANAS</b> <b>Impuestos: los grandes olvidados en la nueva regulación del teletrabajo</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 968, 2020</small>
<b>A35</b>	<b>DANIEL OLÁBARRI</b> <b>Medidas para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 968, 2020</small>
<b>A36</b>	<b>MOISES OLLER ANGUSTO</b> <b>A falta de dos meses para la aplicación efectiva de la DAC-6 y los deberes por hacer</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 968, 2020</small>
<b>A37</b>	<b>JAVIER RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID — DIEGO ARRIBAS PLAZA</b> <b>Implicaciones del Brexit en la fiscalidad directa</b> <small>Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 970, 2021</small>

<b>A38</b>	<b>EUGENIO ANTONIO SIMÓN ACOSTA</b> <b>El tributo llamado tasa</b> Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 970, 2021
<b>A39</b>	<b>LUIS RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA</b> <b>Principio de especialidad y cláusulas antiabuso en materia tributaria</b> <b>¿Se avecina un cambio de tendencia?</b> Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 971, 2021
<b>A40</b>	<b>DANIEL CORONAS VALLE</b> <b>Las Directivas de la Unión Europea sobre el intercambio automático de información tributaria contra el fraude fiscal: una revolución silente</b> Revista General de Derecho Europeo, Nº. 54, 2021
<b>A41</b>	<b>BEATRIZ MORENO SERRANO</b> <b>Revisando los tributos locales</b> Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Nº. Extra 2, 2021
<b>A42</b>	<b>ALBERTO ARTAMENDI GUTIÉRREZ — ALEX PIÉ VENTURA</b> <b>Incentivos fiscales para grandes contribuyentes como consecuencia de la pérdida de facturación por la COVID-19</b> Actualidad jurídica Uría Menéndez, Nº. 55, 2021
<b>A43</b>	<b>CARLOS DURÁN HAEUSSLER</b> <b>Impacto de la reforma fiscal en las sociedades holding</b> Actualidad jurídica Uría Menéndez, Nº. 55, 2021
<b>A44</b>	<b>VIOLETA PINA MONTANER</b> <b>El nuevo Impuesto de Transacciones Financieras</b> Actualidad jurídica Uría Menéndez, Nº. 55, 2021
<b>A45</b>	<b>SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ</b> <b>La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales</b> Revista de contabilidad y tributación, Nº 459, 2021
<b>A46</b>	<b>LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA</b> <b>El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción?</b> Revista de contabilidad y tributación, Nº 459, 2021
<b>A47</b>	<b>AITOR ORENA DOMÍNGUEZ</b> <b>Algunas cuestiones controvertidas sobre la tributación del personal de alta dirección</b> Forum fiscal, Nº. 276, 2021

<b>A48</b>	JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN Publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT) Forum fiscal, Nº. 276, 2021
<b>A49</b>	JOSÉ LUIS DE SILVESTRE LÓPEZ Los intereses de demora Forum fiscal, Nº. 276, 2021
<b>A50</b>	JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA «Sistema de módulos»: modificaciones en los ejercicios 2020 y 2021 derivadas de la situación de emergencia sanitaria (COVID-19) Actum fiscal, Nº. 170, 2021
<b>A51</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS Tributación global/Revueltas fiscales Actum fiscal, Nº. 171, 2021
<b>A52</b>	MARÍA JOSÉ GÓMEZ GARCÍA La polémica deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades Món jurídic: butlletí del Col·legi d'Advocats de Barcelona, Nº. 334, 2021
<b>A53</b>	PEDRO JESÚS JIMÉNEZ VARGAS Incidencia de la directiva DAC-6 en el control de la responsabilidad del asesor fiscal Revista General de Derecho Penal, Nº. 35, 2021
<b>A54</b>	LUIS DE FRANCISCO MORALES La incidencia de la pandemia en determinados aspectos del IRPF Gaceta fiscal, Nº. 419, 2021
<b>A55</b>	JOSÉ MANUEL ORTIZ DE JUAN La nueva obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva Fiscal y laboral al día, Nº. 293, 2021
<b>A56</b>	JOSÉ ANTONIO LÓPEZ MARQUÉS El cierre empresarial desde una perspectiva fiscal: impuestos a tener en cuenta Fiscal y laboral al día, Nº. 292, 2021
<b>A57</b>	FRANCISCO CHAMORRO — JAVIER BLANCO Últimas subidas de impuestos aprobadas para 2021 Fiscal y laboral al día, Nº. 291, 2021

<b>A58</b>	<p>ÍÑIGO EGEA</p> <p>Impuesto sobre determinados servicios digitales: principales aspectos controvertidos de un impuesto unilateral y transitorio</p> <p>Fiscal y laboral al día, Nº. 291, 2021</p>
<b>A59</b>	<p>MARÍA BENITO BELLA</p> <p>Youtubers, gamers, influencers y el concepto de residencia fiscal</p> <p>Fiscal y laboral al día, Nº. 291, 2021</p>
<b>A60</b>	<p>PABLO CHICO DE LA CÁMARA</p> <p>Cuestiones controvertidas respecto de la sujeción a la tasa de licencia urbanística y al ICIO de las obras "ilegales" e "ilícitas"</p> <p>Tributos locales, Nº. 151, 2021</p>
<b>A61</b>	<p>JOAN PAGÈS I GALTÉS</p> <p>Fiscalidad local del cohousing o vivienda colaborativa</p> <p>Tributos locales, Nº. 151, 2021</p>
<b>A62</b>	<p>LEIGH THOMAS</p> <p>Esto es lo que sabemos y lo que no está claro del acuerdo fiscal del G-7</p> <p>Inversión, Nº. 1239, 2021</p>

**EPAIMAHAIK**  
**(ARTIKULUAK, KONTSULTA LOTESLEAK ETA AIPATUTAKO**  
**EPAIAK)**

**TRIBUNALES**  
**(ARTÍCULOS , CONSULTAS VINCULANTES Y SENTENCIAS**  
**COMENTADAS)**

<b>T01</b>	<p>FELIPE ALONSO MURILLO</p> <p>La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos</p> <p>Análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo</p> <p>Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 189, 2021</p>
<b>T02</b>	<p>IRMANTAS JARUKAITIS</p> <p>Naturaleza y estructura del impuesto que grava de la misma manera la electricidad procedente de fuentes renovables y la procedente de fuentes no renovables</p> <p>La Ley Unión Europea, número 91, 2021</p>

<b>T03</b>	<b>E. REGAN</b> <b>El régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles se califica como «ayuda de Estado»</b> La Ley Unión Europea, número 91, 2021
<b>T04</b>	<b>MARCOS IGLESIAS CARIDAD</b> <b>El lugar de realización del hecho imponible del IVA en ventas intracomunitarias a distancia de bienes</b> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 18 de junio de 2020 Ars Iuris Salmanticensis: AIS, Vol. 8, Nº. 2, 2020
<b>T05</b>	<b>BENJAMÍN GÓRRIZ GÓMEZ</b> <b>Cesión de datos por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para fines no tributarios</b> STS de 11 de marzo de 2021 Diario LA LEY, nº 9864, de 4 de junio de 2021
<b>T06</b>	<b>RICARDO ALONSO GARCÍA — JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID</b> <b>La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea</b> Asunto Oliva Park (Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19) Revista española de derecho europeo, Nº. 77, 2021
<b>T07</b>	<b>ÓSCAR DEL AMO GALÁN</b> <b>Exclusión de las cuotas con destinos específicos en el cálculo de la tasa del 1,5 a pagar por las empresas eléctricas</b> Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021
<b>T08</b>	<b>JOSÉ JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ</b> <b>Criterios doctrinales sobre la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</b> Contestación vinculante de la DGT de 1 de junio de 2020 (V1716-20) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021
<b>T09</b>	<b>JAIME RODRÍGUEZ CORREA</b> <b>El IVA, ¿de verdad es un impuesto tan formalista?</b> Contestación vinculante de la DGT de 6 de noviembre de 2020 (V3295-20) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021
<b>T10</b>	<b>JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA</b> <b>Tipo aplicable a las publicaciones digitales</b> Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 29 de diciembre de 2020 (V3647-20, V3648-20, V3649-20 y V3651-20) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021
<b>T11</b>	<b>PABLO RENIEBLAS DORADO</b> <b>Conformidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica con el acervo Comunitario</b> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2020 (asunto C-220/2019) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 73, 2021

<b>T12</b>	<p><b>ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE</b>  <b>En torno al artículo 95 de la Ley General Tributaria</b>          Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T13</b>	<p><b>BERNARDO VIDAL MARTÍ</b>  <b>Limitación de los aspectos temporales de la renuncia al método de estimación objetiva en 2020 y 2021. No afecta a los supuestos de exclusión</b>          Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 15 y 29 de enero de 2021 (V0028-21 y V0128-21)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T14</b>	<p><b>V. ALBERTO GARCÍA MORENO</b>  <b>Transmisiones de bienes gananciales y tributación. Dos supuestos particulares</b>          Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de diciembre de 2020 (V3496-20) y Sentencia núm. 295/2021, de 3 de marzo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo (recurso núm. 3983/2019)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T15</b>	<p><b>PABLO RENIEBLAS DORADO</b>  <b>Tributación indirecta de los servicios prestados por filiales extranjeras a una entidad española para la gestión y asistencia en la selección de proveedores situados en las jurisdicciones de las filiales</b>          Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de enero de 2021 (V0024-21)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T16</b>	<p><b>JAIME RODRÍGUEZ CORREA</b>  <b>Las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente en el marco de los grupos de consolidación a efectos del IVA</b>          Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de marzo de 2021, asunto C-812/19, Danske Bank A/S          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T17</b>	<p><b>CARLOS ROMERO PLAZA</b>  <b>La responsabilidad tributaria de los menores de edad</b>          Sentencia nº 440/2021 del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª. (recurso 3172/2019)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T18</b>	<p><b>V. ALBERTO GARCÍA MORENO</b>  <b>Mecánica de aplicación del IVA y determinación de la cuota defraudada en el delito fiscal</b>          Sentencia nº 115/2021 del Tribunal Supremo, de 11 de febrero de 2021, Sala Segunda, de lo Penal, Sección 1ª. (recurso 1406/2019)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021</p>
<b>T19</b>	<p><b>JUAN MARTÍN QUERALT</b>  <b>Cuando el Supremo fija doctrina... nada tiene que unificar el TEAC</b>          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021</p>
<b>T20</b>	<p><b>CARMEN MÁRQUEZ SILLERO — ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ</b>  <b>Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal</b>          Análisis del auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2020 (recurso de casación 3071/2019)          Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021</p>

<b>T21</b>	<b>ÓSCAR DEL AMO GALÁN</b> <b>Nuevo criterio de clasificación en el IAE del horneado y cocción de pan en los establecimientos comerciales</b> Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T22</b>	<b>V. ALBERTO GARCÍA MORENO</b> <b>Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora precedente</b> Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T23</b>	<b>BERNARDO VIDAL MARTÍ</b> <b>No cabe la renuncia mediante declaración complementaria a la reducción por irregularidad del artículo 18.2 LIRPF declarada con anterioridad a 2015</b> Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 2021, Sala Primera, núm. 06790/2019 (criterio reiterado en RG 06791/2019, de 23 de marzo de 2021) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T24</b>	<b>V. ALBERTO GARCÍA MORENO</b> <b>¿Se presume que el IVA está incluido en los contratos privados?</b> Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2021 (V0386-21) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T25</b>	<b>PABLO RENIEBLAS DORADO</b> <b>Sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos siendo el titular del establecimiento distinto del que lo gestiona</b> Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-administrativo (recurso de casación 6783/2019) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T26</b>	<b>BERNARDO VIDAL MARTÍ</b> <b>Las pérdidas patrimoniales por diferencias de cambio en la amortización de un préstamo hipotecario multivisa se integran en la base general del IRPF</b> Sentencia nº 71/2021, de 26 de enero, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) (recurso número 5832/2018) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T27</b>	<b>J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ</b> <b>Donaciones a la sociedad de gananciales: no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</b> Sentencia nº 295/2021, de 3 de marzo, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda (recurso 3983/2019) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021
<b>T28</b>	<b>CARLOS ROMERO PLAZA</b> <b>La responsabilidad tributaria de sanciones que no han adquirido firmeza en la vía administrativa</b> Sentencia nº 487/2021 del Tribunal Supremo, de 8 de abril de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª. (recurso 1107/2020) Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021

<b>T29</b>	<p><b>JOSÉ FLORES ALCÁZAR</b>  <b>Tratamiento de la exención fiscal de las indemnizaciones por despido colectivo materializado por mutuo acuerdo de las partes.</b>          Comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 991/2020, de 14 de julio, y 1189/2020, de 21 de septiembre          Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social, Nº. 458, 2021</p>
<b>T30</b>	<p><b>BLANCA DE EUGENIO FERNÁNDEZ</b>  <b>¿Cómo tributa el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al comprar una farmacia?</b>          El notario del siglo XXI, Nº. 97, 2021</p>
<b>T31</b>	<p><b>ANTONIO CHAVES RIVAS</b>  <b>¿De verdad están sujetas a Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de farmacia?</b>          El notario del siglo XXI, Nº. 97, 2021</p>
<b>T32</b>	<p><b>JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS</b>  <b>La pensión compensatoria formalizada por un notario deduce en el IRPF</b>          El notario del siglo XXI, Nº. 97, 2021</p>
<b>T33</b>	<p><b>ANTONIO LONGÁS LAFUENTE</b>  <b>Repercusión del sujeto pasivo de IVA tras actuaciones de comprobación e imposibilidad de los órganos revisores de entrar a conocer de dicha repercusión por razones sustantivas</b>          Análisis de las RRTEAC de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, RG 5069/2016 y 6367/2017, respectivamente          Revista de contabilidad y tributación, Nº 459, 2021</p>
<b>T34</b>	<p><b>ADRIÁN BOIX CORTÉS</b>  <b>El TEAC se pronuncia sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018 y siguientes</b>          Análisis de las RRTEAC de 11 y 22 de febrero de 2021, RG 6355/2020 y 2836/2020, respectivamente          Revista de contabilidad y tributación, Nº 459, 2021</p>
<b>T35</b>	<p><b>MARÍA DE LOS ÁNGELES DÍEZ MORENO</b>  <b>La conformidad al Derecho de la Unión Europea del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica a pesar de su dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria</b>          Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19          Revista de contabilidad y tributación, Nº 459, 2021</p>
<b>T36</b>	<p><b>BENJAMÍN PEÑAS MOYANO</b>  <b>Especificaciones de la jurisprudencia de la Unión Europea sobre el concepto de «ventaja que puede constituir una ayuda de estado incompatible con el mercado interior»</b>          Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de marzo de 2021          Revista de Derecho de la Competencia y de la Distribución n.º 28/enero-diciembre 2021</p>
<b>T37</b>	<p><b>ANNA MAYANS</b>  <b>La exención por trabajos en el extranjero también se aplica a los días de tránsito</b>          STS de 25 de febrero de 2021          Fiscal y laboral al día, Nº. 292, 2021</p>

T38

SANTIAGO PEIRÓ MARTÍNEZ DE LA RIVA

La doctrina del TJUE sobre las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales de las empresas de telecomunicaciones

Sentencia de 27 de enero de 2021 (donde dije digo..)

Tributos locales, Nº. 151, 2021

T39

MIGUEL ALONSO GIL

La tasa por ocupación del dominio público local exigible a las operadoras de telefonía fija a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo

Tributos locales, Nº. 151, 2021

T40

FRANCISCO JAVIER GARCÍA VERA

Alcance de la comunicación del artículo 233.9 de la Ley General Tributaria a efectos de la suspensión del acto tributario

Tributos locales, Nº. 151, 2021

## DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

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

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0621.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0621.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu\\_clic/adjuntos/dida0621.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida0621.pdf)

### FLASH DEL TERMÓMETRO (MAYO 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-flash.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Termometro-flash.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu\\_def/adjuntos/Termometro-flash-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/Termometro-flash-euskaraz.pdf)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 31 DE MAYO AL DE 4 DE JUNIO 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-06-04-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-06-04-gaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-06-04-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-06-04-euskaraz.pdf)

### ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 7 AL DE 11 DE JUNIO 2021)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-06-11-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-06-11-gaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-06-11-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-06-11-euskaraz.pdf)

---

**ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 14 AL DE 18 DE JUNIO 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-06-18-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-06-18-gaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-06-18-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-06-18-euskaraz.pdf)

---

**ASTEKONOMIA (RESUMEN SEMANAL DEL 21 AL DE 25 DE JUNIO 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es\\_clic/adjuntos/2021-06-25-gaztelaniaz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/es_clic/adjuntos/2021-06-25-gaztelaniaz.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu\\_clic/adjuntos/2021-06-25-euskaraz.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/astekonomia/eu_clic/adjuntos/2021-06-25-euskaraz.pdf)

---

**INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA (1<sup>er</sup> TRIMESTRE DE 2021)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: <https://www.euskadi.eus/informe-trimestral-economia-vasca/web01-a2ogaeko/es/>

EUSKERA: <https://www.euskadi.eus/eaeko-ekonomiaren-hirubilabetekaria/web01-a2ogaeko/eu/>

---

# Artikuluak

---

# Artículos

## Compliance tributario & principio de buena fe

### ¿Cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?

# A01



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 189, 2021

**Pablo Chico de la Cámara**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (URJC)**

#### SUMARIO

- I. Planteamiento
- II. El exceso de litigiosidad: una pandemia a combatir
- III. Las relaciones cooperativas y el código de buenas prácticas
- IV. Un nuevo paso hacia el óptimo de pareto en la relación cooperativa: la nueva era del "compliance tributario" a través del proyecto de norma une 19.602
- V. La transposición de DAC 6 (LCEur 2018, 806) que obliga a los intermediarios a informar sobre la planificación fiscal agresiva y el dilema del prisionero (intermediarios-contribuyente)
- VI. Procedimiento de aplicación de los tributos
- VII. Procedimiento de gestión e inspección tributarios
- VIII. Procedimiento de recaudación
- IX. Régimen sancionador administrativo y penal
- X. Procedimiento de revisión
- XI. Bibliografía

#### RESUMEN

Partiendo de la situación de gran preocupación por la saturación de asuntos en materia tributaria de nuestros Tribunales administrativos y jurisdiccionales, en el original se desgranar aquellos elementos que entendemos podrían coadyuvar a sentar unas bases sólidas para realizar avances firmes en las relaciones cooperativas entre la Administración y los contribuyentes (win-win), y se ilustran distintas situaciones actuales que no favorecen precisamente a ese ansiado "tente cordiale", sino que por el contrario invitan por desgracia a la "fricción", generando permanentemente litigiosidad. Para alimentar una futura relación de confianza recíproca se acompañan distintas propuestas de mejora cimentadas en los principios basilares de Nuestro Ordenamiento Jurídico como son el de proporcionalidad, seguridad jurídica, el de buena fe y la buena Administración Pública.

#### CONTENIDO

### PRIMERA PARTE: ANÁLISIS EPIDEMIOLÓGICO DE LAS RELACIONES COOPERATIVAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS ADMINISTRADOS

#### I. PLANTEAMIENTO

La figura estilística del oxímoron, caracterizada por la utilización de dos palabras que semánticamente tienen un significado opuesto se ha puesto de moda en estos últimos tiempos a través de lo que se ha venido a denominar la "nueva normalidad" con el sentido probablemente de "dar comienzo a una etapa distinta de la anterior pero marcada por una búsqueda de ciertos patrones procedentes del pasado". Trasladándolo desde el contexto sanitario al ámbito tributario al que se refiere estas páginas, podríamos preguntarnos también si cabe soñar con una "nueva normalidad" en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, evitando que el camino recorrido hasta ahora no nos lleve a encallar, o como sabiamente diría el magistral actor y Director de cine, Fernando Fernán Gómez, a un "viaje a ninguna parte" haciendo uso también de este recurso lingüístico que dio nombre también a una obra maestra española del séptimo arte.

La litigiosidad que padece nuestro sistema tributario constituye un mal pandémico que ha de combatirse de forma enérgica con nuevas recetas que permitan mejorar ostensiblemente las estadísticas, más allá de las propuestas presentadas recientemente por el Consejo General del Poder Judicial, de entre las cuales, habría que subrayar la extensión de los efectos entre sentencias análogas, e incluso la aplicación mecanizada de fallos a través de lo que se conoce como "sentencia testigo" a fin de conseguir reducir la tasa de pendencia de los litigios.

..//..



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

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Igualdad de género y norma tributaria
- III. Discriminación y sesgos
- IV. Los sesgos de la renta. El IRPF
- V. Los sesgos en el consumo. El IVA
- VI. Reflexiones finales
- VII. Bibliografía

## RESUMEN

La aparición de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 sobre igualdad de género y políticas fiscales ha puesto de relieve nuevamente algunas cuestiones beligerantes en materia de género, esencialmente, la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. De aquí la necesidad de interrogarnos, a la luz del ordenamiento tributario español sobre su existencia y sobre su relevancia a la hora de integrar discriminaciones por razón de sexo prohibidas.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La aparición de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 sobre igualdad de género y políticas fiscales<sup>1)</sup> ha puesto de relieve nuevamente algunas cuestiones beligerantes en materia de género, esencialmente, la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. Dicha Resolución reclama a los Estados y a la Comisión que efectúen evaluaciones periódicas de impacto de género de las políticas fiscales desde la perspectiva de igualdad, y que los Estados miembros compartan buenas prácticas en el diseño de sus mercados laborales y sistemas fiscales. Para ello, y como prius, la información y su desglose resulta crucial, es necesario una mayor y mejor información en parámetros relevantes para la intervención en políticas de equidad. Así se plantea la necesidad de recogida de datos sobre bases individuales del hogar y de los patrones de consumo.

Existe un amplio consenso en el reconocimiento de la igualdad entre hombres y mujeres como valor, principio y derecho subjetivo. A nivel de la Unión Europea se reconoce en sus diversas perspectivas –como valor, prohibición de la discriminación, igualdad entre hombres y mujeres, igualdad de oportunidades– en el art. 2 y 3 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea C-326 de 26 de octubre de 2012 (en adelante TFUE), en sus arts. 8, 10, 153 y 157 y también en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 2000/C364/01 en el art. 21, 23 y 33. De manera consecuente nuestra Constitución concreta tres obligaciones de los poderes públicos para su tutela. Son mandatos, particularmente los dirigidos al legislador, que derivan de los art. 14 y art. 9.2 de la Constitución, y que comportan eliminar situaciones de discriminación e introducir diferencias de tratamiento para procurar un trato igualitario de situaciones disímiles. Y suponen afirmar:

- 1.º la prohibición de la discriminación por razón de sexo o cualquier otra circunstancia o condición personal o social,
- 2.º la remoción de los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de una igualdad real y efectiva y
- 3.º la promoción de las condiciones para la efectividad de la igualdad reconocida. Hablar de discriminación y género requiere delimitar el punto de partida que afirma que no existe una plena y efectiva igualdad.

De aquí se deriva la necesidad de una acción, también normativa, tanto para combatir las manifestaciones subsistentes de discriminación por razón de sexo como para promover la igualdad real entre mujeres y hombres.

Se exige no solamente el abolir discriminaciones sino acciones positivas que conformen una situación de igualdad real entre personas y grupos.

Pero también un trato equitativo que tenga presente las diferencias existentes entre esas personas y grupos.

..//..

## La adopción de medidas cautelares respecto de quien no es responsable tributario

### la posible inconstitucionalidad del Art. 41.5 LGT

# A03



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 189, 2021

**Marta Moreno Corte**  
Ex asistente jurídica en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea  
Doctoranda en Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho  
Universidad Complutense de Madrid

#### SUMARIO

- I. Introducción
- II. La institución cautelar
- III. La adopción de medidas cautelares sobre quién no ha sido declarado responsable tributario: un análisis de constitucionalidad
- IV. Conclusiones
- V. Referencias bibliográficas

#### RESUMEN

La letra del art. 41.5 LGT, que permite la adopción de medidas cautelares "con anterioridad" a la declaración de responsabilidad, es susceptible de dos interpretaciones ambivalentes. La primera, derivada de una exégesis teleológica realizada por el Tribunal Supremo, que limitaría la institución cautelar al seno de los procedimientos ya iniciados. La segunda, apegada a su literalidad y seguida por la Administración tributaria, permitiría la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de una deuda tributaria respecto de un "potencial" responsable del tributo incluso cuando no se ha iniciado el correspondiente procedimiento para la declaración de la responsabilidad. El objeto del trabajo se va a dirigir a analizar la conformidad del citado precepto con el Texto Constitucional.

#### CONTENIDO

##### I. INTRODUCCIÓN

La medida cautelar se puede definir como el instrumento jurídico que se dirige a preservar la efectividad en el cumplimiento de una obligación y que se adopta como consecuencia de la tramitación de un procedimiento de aplicación de los tributos (para garantizar el cobro de una deuda) o de un proceso judicial (para asegurar la eficacia de la sentencia que ponga fin al proceso). En el primer caso, se justifica por la necesidad de tutelar los intereses de la Hacienda Pública frente al "perjuicio que pudieran sufrir al eludirse el pago de las deudas tributarias" (SAN 458/2010 (JUR 2010, 59979)); en el segundo, porque la tutela judicial no sería tal "sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso" (STC 259/2007 (RTC 2007, 259)), consagrándose así un derecho a asegurar provisionalmente los efectos de la decisión jurisdiccional definitiva y a neutralizar posibles perjuicios irreparables que se podrían ocasionar por la duración del proceso.

Aun cuando la Ley 230/1963 (en lo sucesivo, LGT 1963), ya recogía alguna previsión sobre la posibilidad de adopción de medidas cautelares, lo hacía exclusivamente respecto de los responsables subsidiarios (art. 37.3). No es, entonces, sino con la Ley 58/2003 (en adelante, LGT), cuando el legislador consagra la medida cautelar como un instrumento general de aseguramiento del cobro de las deudas tributarias, primero, "en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección" (apartado III, in fine, de su Exposición de Motivos in fine, y art. 81.4LGT, en su redacción originaria), y después, tras la modificación operada por la Ley 7/2012, en cualquier momento de "la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos" (art. 81.5LGT), poniendo la institución cautelar al servicio de la lucha contra el fraude (apartado I de su Exposición de Motivos). Más tarde, la Ley 34/20158) añadió también la protección cautelar del crédito tributario durante "la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad", en la persona de los responsables solidarios (imputados o condenados en el proceso penal) y respecto de la deuda (que no de las eventuales multas a las que se pueda ser condenado ex art. 305CP) resultante de las liquidaciones vinculadas a un presunto delito contra la Hacienda Pública (art. 258, apartados 1 y 7, LGT).

Eso sí, en unos y otros supuestos, estamos ante una institución dirigida a asegurar exclusivamente el cobro de la "deuda tributaria" (en ningún caso, el de las multas o sanciones dinerarias que pudieran proceder) con relación al "obligado tributario", a quien se confiere el derecho de levantar la medida (estando, por tanto, la Administración tributaria obligada a proceder a dicho levantamiento) si se garantiza "el cobro de la cuantía de la medida cautelar" [arts. 81.5LGT (redacción originaria) y 81.6.c)LGT (redacción actual)].

..//..

## El ajuar doméstico y los legados en el Impuesto sobre Sucesiones (la exclusión de los legados del ajuar doméstico y los efectos de las consultas de la DGT en las CCAA)

# A04



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 189, 2021

**Félix Alberto Vega Borrego**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. El ajuar doméstico y los legados
  1. Consideraciones previas
  2. La posición de la Dirección General de Tributos
  3. La posición de los Tribunales Superiores de Justicia
  4. La inclusión o no de los legados en la base de cálculo del ajuar doméstico a la luz de la regulación y finalidad de esta figura
- III. La proyección de los efectos vinculantes de las contestaciones de la DGT a las CCAA en el marco de la gestión de los tributos cedidos
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

### RESUMEN

El trabajo analiza una cuestión actual y controvertida sobre el ajuar doméstico regulado en el Impuesto sobre Sucesiones: si el valor de los legados instituidos por el causante debe incluirse o no en la base de cálculo del ajuar. Frente a la posición reiterada de la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda negando su inclusión en dicha base, algunas Comunidades Autónomas (CCAA) mantienen la posición contraria (a favor de su inclusión). Como consecuencia de esta discrepancia entre la DGT y algunas CCAA, el trabajo, además de abordar la cuestión de fondo, analiza también si el efecto vinculante de las contestaciones de la DGT a las consultas planteadas por los contribuyentes se proyecta sobre las CCAA cuando gestionan tributos cedidos.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El ajuar doméstico en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones está regulado en los arts. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y 23 y 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD). La aplicación en la práctica de este elemento que incide en la determinación de la base imponible de dicho impuesto ha sido especialmente conflictiva. Son varias las cuestiones que han planteado controversia.

La principal es la referente a la posibilidad, al menos en términos hipotéticos, que tiene el contribuyente de acreditar, bien la inexistencia de ajuar doméstico, bien que su valor es inferior al que se deriva de la regla de cálculo prevista legalmente. Así, el art. 15LISD "presume" en toda transmisión mortis causa la existencia del ajuar doméstico y lo cuantifica por un valor equivalente al 3% del caudal relicto, salvo que el contribuyente acredite fehacientemente lo contrario:

"El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

En estos casos lo que se discute es si el contribuyente ha acreditado de modo fehaciente la inexistencia del ajuar o que su valor es inferior al de la regla legal. Gran parte de las dificultades probatorias tienen su origen en la ausencia de una definición clara de esta figura, al menos a efectos fiscales.

La ausencia de una definición precisa dificulta la complejidad intrínseca de probar un hecho negativo como es la inexistencia del ajuar o que su valor es inferior al derivado del art. 15LISD.

Si no se conoce de forma clara su composición, difícilmente podrá el contribuyente articular prueba de lo contrario, porque desconoce respecto de qué bienes debe probar su inexistencia o valor a fin de fijar una cifra inferior a la que se deriva de la regla legal.

..//..



**Nora Libertad Rodríguez Peña**  
Personal Investigador en Formación, adscrita al Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca

## SUMARIO

1. MEDIDAS DE CARÁCTER GENERAL
2. MEDIDAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO – TRIBUTOS
3. MEDIDAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO – TRÁMITES TELEMÁTICOS

## RESUMEN

Desde el pasado 11 de marzo de 2020, fecha en que la Organización Mundial de la Salud elevó la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el covid-19 a pandemia internacional, nos hemos visto inmersos en una crisis sanitaria sin precedentes, un mar de circunstancias extraordinarias que han venido a irrumpir con estrepitosa fuerza y caos en nuestra vida, nuestros hábitos, nuestros trabajos y nuestra economía. Una crisis de enorme magnitud tanto por el elevado número de contagios y las dramáticas pérdidas humanas, como por aquellas económicas y sociales que hacen aflorar un extraordinario riesgo para nuestros derechos fundamentales. Es en razón de lo anterior que el Estado español a partir del día 12 de marzo de 2020 procedió a la aprobación de un conglomerado de normas que adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico y social generado tras la aprobación del estado de alarma, medidas que han afectado de forma directa el ámbito tributario y que analizaremos con detalle en este número agrupándolas por categorías. Así, en primer lugar, estudiaremos las medidas de carácter general relativas al aplazamiento de las deudas tributarias, la suspensión de los plazos administrativos tanto en la Administración General del Estado como en las Comunidades Autónomas y las Entidades locales y la ampliación de los plazos administrativos para presentar recursos. En segundo lugar, desglosaremos aquellas medidas específicas que han afectado figuras tributarias concretas como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Actividades Económicas y las Tasas Portuarias. Finalizaremos con el análisis de medidas específicas relacionadas con trámites tributarios concretos derivados de la digitalización de la Administración pública, en particular, aquellos trámites ante la Administración Tributaria por vía telemática, los Certificados Electrónicos Cualificados, la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público y aquellos relativos a las comercializadoras de electricidad y gas natural y distribuidoras de gases manufacturados y gases líquidos del petróleo.

## CONTENIDO

### 1. MEDIDAS DE CARÁCTER GENERAL

#### 1.1. Aplazamiento de deudas tributarias

Una de las primeras medidas de apoyo financiero de carácter transitorio que adoptó el Gobierno fue el aplazamiento de las deudas tributarias. Así, el art. 14 del Real Decreto 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del covid-19 concedió el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalizara en el período comprendido entre el 13 de marzo y hasta el 30 de mayo de 2020, ambos inclusive. Dicho aplazamiento se extendió por seis meses, eximiendo los intereses de demora durante los primeros cuatro, y fue extensivo a aquellos deudores con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.

Se hizo aplicable a las deudas tributarias que se encontraran en período voluntario o ejecutivo tal cual recoge el art. 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT), a aquellas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, a las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas y a las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, deudas que en condiciones de normal aplicación normativa no están sujetas a aplazamiento por el art. 65.2 LGT.

Teniendo en cuenta las grandes limitaciones que la declaración del estado de alarma supuso para la movilidad de las personas que dificultó o impidió en muchos casos el cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales principalmente de las pequeñas y medianas empresas (pymes), de los trabajadores autónomos y por extensión de los asesores y gestores fiscales que vieron dificultado el trabajo de recopilación de información, se procedió a la aprobación del Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

..//..



**Andreu Missé**  
Director fundador y editorialista de Alternativas Económicas

## CONTENIDO

El aumento de la deuda pública a consecuencia de la actual pandemia y de la crisis bancaria de 2008 ha superado el 122% del producto interior bruto en España y el 206% en Grecia.

La montaña de endeudamiento se ha agigantado también en Italia (156%) y Francia (117%).

Son niveles desconocidos desde la Segunda Guerra Mundial que amenazan la financiación del estado de bienestar y desvirtúan por irreales las reglas europeas, que limitan la deuda pública al 60% del PIB.

Estos volúmenes tan elevados solo han sido posibles porque el Banco Central Europeo (BCE) y los bancos centrales nacionales han adquirido una parte muy importante de la deuda pública, de la que ya poseen el 25%.

Destacados economistas de Francia, España y otros países europeos han propuesto que el BCE anule o convierta en perpetua la deuda pública que mantiene en su poder.

Argumentan que los Estados, propietarios del BCE y de los bancos centrales, pueden perfectamente perdonarse la deuda a sí mismos, y temen que una próxima subida de tipos de interés sirva de excusa para imponer una austeridad que anteponga el pago de la deuda a las pensiones y demás servicios sociales.

El economista Thomas Piketty ha sido el principal impulsor de la propuesta.

El papel de la deuda pública en el desarrollo del capitalismo fue uno de los temas de estudio de Carlos Marx.

En El Capital explicó como:

*"la deuda pública se convierte en una de las palancas más efectivas de la acumulación originaria. Como con un toque de varita mágica infunde virtud generadora al dinero improductivo y lo transforma en capital".*

Fue asombrosa su visión sobre las relaciones entre los bancos y la deuda.

"Desde su origen", escribió:

*"los grandes bancos, engalanados con rótulos nacionales, no eran otra cosa que sociedades de especuladores privados que se establecían a la vera de los gobiernos y estaban en condiciones, gracias a los privilegios obtenidos, de prestarles dinero".*

Desde entonces, el sistema financiero se ha sofisticado enormemente y los bancos centrales se han convertido en los principales suministradores de financiación privilegiada para la banca y fuente decisiva de sus beneficios.

El papel tan relevante que han adquirido los bancos centrales y su déficit democrático ha sido puesto de relieve por Stephanie Kelton, catedrática de la Stony Brook University e impulsora de la Teoría Monetaria Moderna.

En el mito del déficit (Taurus, 2021) Kelton señala la:

*"debemos acabar con la práctica -tan cruel como ineficiente- de recurrir a unos bancos centrales dirigidos por autoridades no elegidas democráticamente para que se encarguen de mantener el equilibrio correcto entre inflación y desempleo".*

El recurso desmesurado a la deuda pública es consecuencia de una decisión ideológica de más calado.

Los poderes económicos han optado por financiar los Estados mediante la deuda en lugar de utilizar impuestos.

La diferencia es sustancial. Los impuestos progresivos refuerzan la solidaridad y disminuyen la desigualdad.

La deuda pública, por el contrario, solo beneficia a los inversores y corporaciones con capacidad para utilizarla.

La realidad es que en los últimos años los impuestos han ido perdiendo peso en los Estados.

Se han reducido la progresividad y los tipos máximos, mientras que los paraísos fiscales les campan a sus anchas. Rebajas fiscales En Estados Unidos y Reino Unido, el tipo máximo en el impuesto sobre la renta ha descendido desde el 90% en la década de 1950 a menos de la mitad.

En España ha caído en más de 20 puntos, desde el 65% en 1979.

El impuesto de sociedades en los países ricos ha registrado también un fuerte recorte desde el 32% en 2000 al 23% en 2020 (en Europa una media del 22%).

..//..

# El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC-7

# A07

LA LEY Unión Europea nº 92, mayo 2021



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

## SUMARIO

- I. Consideraciones generales
- II. Análisis de las sucesivas modificaciones operadas en la Directiva 2011/16/UE. Especial referencia a la aprobación de la Directiva (UE) 2018/822
- III. Alcance de la nueva Directiva (UE) 2021/514 del consejo, de 22 de marzo de 2021

Bibliografía

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance de las sucesivas modificaciones normativas llevadas a cabo en el seno de la UE en materia de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados desde la aprobación en su día de la Directiva 2011/16/UE. Como última gran etapa de este iter normativo se presenta la Directiva (UE) 2021/514, que amplía el ámbito de aplicación de las normas comunitarias en materia de transparencia fiscal a las llamadas plataformas digitales.

## CONTENIDO

### I. Consideraciones generales

Como seguramente se recordará la aprobación en su día de la Directiva revisada sobre Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, por la que se derogó la Directiva 77/799/CEE) introdujo a partir del 1 de enero 2015 el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, construyendo el mismo inicialmente sobre un total de cinco categorías de renta y patrimonio (ingresos del empleo, honorarios del director, productos de seguros de vida no cubiertos por otras Directivas, pensiones y propiedad e ingresos procedentes de bienes inmuebles) posteriormente ampliada en el año 2017 a otras tres nuevas áreas, a saber, dividendos, ganancias de capital y cánones.

Con carácter general la Directiva 2011/16/UE estableció distintos mecanismos de intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos países de la Unión Europea (UE) siguiendo las pautas marcadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en esta materia.

En efecto, la aprobación de la citada Directiva supuso la introducción de las normas y los procedimientos por los que los Estados miembros han de cooperar entre sí, con vistas a intercambiar información para la administración y ejecución de las leyes nacionales relativas a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas (incluidas las autoridades locales), contemplándose además el intercambio de la información por medios electrónicos y la cooperación con la Comisión en los asuntos relativos a la coordinación y la evaluación. Junto al sistema de intercambio de información previa solicitud y al sistema de intercambio espontáneo de información, se introdujo un sistema obligatorio de intercambio automático de información tributaria entre Estados miembros (art. 3.9 y art. 8 de la Directiva 2011/16/UE), siguiendo la línea de la antigua Directiva del ahorro, que ya había previsto este último sistema para controlar el pago de intereses obtenidos por personas físicas en un Estado miembro que no era el de su residencia.

El sistema de intercambio automático de información de la Directiva del ahorro recogido en la Directiva 2011/16/UE contemplaba la obligación de las autoridades competentes de los Estados miembros de proporcionar, siempre y cuando estuviese disponible, información relativa a cinco categorías de renta y patrimonio tasadas en la propia norma comunitaria y que no tienen carácter financiero (las ya mencionadas con anterioridad relativas a rendimientos del trabajo dependiente; honorarios de director; productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos; pensiones y propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios). Dicha regulación eliminó la condición de que la información estuviese disponible para tres de las ocho categorías.

De conformidad con lo previsto en la citada Directiva el intercambio automático de la información implica la transmisión sistemática y periódica de información a granel de los contribuyentes por el país fuente de ingresos hacia el de residencia del contribuyente, sobre diversas categorías de ingresos (caso de dividendos, intereses, regalías, salarios, pensiones, etc.). Dicha información que se intercambia de forma automática queda recogida normalmente en el país de origen de una forma rutinaria, por lo general a través de informes de los pagos efectuados por el deudor — instituciones financieras, empleador, etc.—.

..//..



Alejandro Menéndez Moreno  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

## CONTENIDO

El presente comentario va a centrar su atención en lo que prescriben los primeros párrafos de los apartados número 3 de los mencionados artículos 119 y 120 LGT ; preceptos ambos integrados en el seno de la Sección 1.ª. Disposiciones generales, del Capítulo III. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria, del Título III . La aplicación de los tributos de la referida Ley.

El contenido del primer párrafo del artículo 119.3 LGT es el siguiente: " Las opciones que según la normativa tributaria se puedan ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración ". Por su parte, el contenido del primer párrafo del artículo 120.3 LGT es del siguiente tenor: " Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente ".

La lectura de estos dos textos legales permite observar que ambos preceptos se refieren a tres cuestiones que serán determinantes para proceder a su correcta interpretación. La primera es la relativa a los instrumentos formales con los que pueden llevarse a cabo las rectificaciones previstas en los preceptos trascritos, que lo son, respectivamente, la " declaración " y la " autoliquidación ". La segunda cuestión es la que describe sendos aspectos sustantivos : las " opciones " de la normativa tributaria que se pueden ejercitar, solicitar o renunciar, a que se refiere el artículo 119.3 LGT; y la posibilidad de que el obligado tributario " considere perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos ", que se contempla en el artículo 120.3 LGT. Y la tercera y última cuestión es la que alude a los periodos para la llevar a cabo la rectificación : el ejercicio de las opciones ha de hacerse " en el periodo reglamentario ", según prescribe el artículo 119.3 LGT; en tanto que la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones cabe hacerla sin sujeción al periodo establecido para la presentación voluntaria de las mismas, conclusión que se desprende de la interpretación conjunta de los artículos 120.3 y 122.2 LGT.

La "disección" de los trascritos artículos 119.3 y 120.3 LGT que se acaba de exponer, permite concluir que dichos preceptos pueden analizarse atendiendo a estos tres aspectos: el cómo , el qué y el cuándo de su contenido, aspectos que se corresponden, respectivamente, con los instrumentos formales, los aspectos sustantivos y los periodos de rectificación a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior. En todo caso serán estos tres aspectos , en cualquiera de sus dos formulaciones, los que guiarán la ordenación del subsiguiente análisis de los preceptos trascritos , lo que facilitará el propósito de interpretarlos correctamente y de precisar así el significado de su regulación. Precisión esta que no ha resultado pacífica, como se desprende de la jurisprudencia que se va a ir analizando a lo largo del presente comentario editorial.

Una reciente sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) –concretamente de su sección 2.ª , de fecha 11 de diciembre de 2020– (PROV 2021, 20748) , ha centrado su atención en el cómo o, si se prefiere, en los diferentes instrumentos formales –en concreto, las declaraciones o autoliquidaciones– a los que se refieren, respectivamente, los artículos 119.3 y 120.3 LGT. La situación que se dilucida en esta sentencia es, concretamente, la de una entidad que solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, porque había consignado unas bases imponibles negativas (BINS), correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002, inferiores a las que tenía que aplicar. La resolución administrativa impugnada, concretamente la del TEAC de 4 de abril de 2017 (JT 2017, 615) , rechazó la posibilidad de rectificación, porque interpretó que suponía el ejercicio de una opción tributaria a la que era de aplicación lo establecido en el artículo 119.3 LGT y, en consecuencia, no cabía, por haberse producido dicha rectificación fuera del " periodo reglamentario de declaración ". Por su parte, el Fundamento de Derecho (FD) segundo de la misma SAN que se analiza, considera, en su número 4, que ninguno de los dos preceptos mencionados alude a la referida compensación de las bases imponibles, pero sí a la declaración tributaria ( artículo 119.3 LGT) y a la autoliquidación ( artículo 120.3 LGT). Y después de analizar las formas de iniciación de la gestión tributaria ( artículo 118 LGT), y las definiciones de declaración tributaria ( artículo 119.1 LGT) y de autoliquidación ( artículo 120.1 LGT), considera, el mismo número 4 de este FD segundo, que " a la declaración le resulta aplicable el régimen disciplinado en este artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119. 3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120.3 LGT... ". Y en el número 5 de ese FD segundo concluye la citada SAN que " es indiferente si la compensación de BINS es o no opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones ".

No parece, sin embargo, fundamentación jurídica suficiente la que esta SAN esgrime para resolver la cuestión que se dilucida, fundamentación que atiende exclusivamente a una interpretación literal de dos de los términos que recogen, respectivamente, los artículos 119.3 y 120.3 LGT, en concreto los de " declaración " y " autoliquidación ". No puede obviarse, a este respecto, que la letra a) del artículo 118 LGT, regulador de las formas de iniciación de la gestión tributaria , señala que tales formas pueden ser " por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración "; expresión esta última que da a entender que la autoliquidación no es sino una modalidad de declaración. Esto mismo se desprende también de lo dispuesto en el número 1 del artículo 119 LGT, cuando define la declaración tributaria como " todo documento presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos ". Y es aún más evidente la conclusión de que para la LGT (RCL 2030, 2945) las autoliquidaciones son una modalidad de declaraciones, si se recuerda que el número 1 del artículo 120 LGT describe de este modo a las primeras: " Son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria... ".

..//..



Enrique De Miguel Canuto  
Universidad de Valencia

## SUMARIO

1. Introducción
2. Naturaleza de las operaciones
3. Prestación del servicio
4. Título Oneroso
5. Entrega de dinero a título de pago
6. Base imponible de la permuta
7. Prorrata general
8. Regularización de los bienes de inversión
9. Inclusión de cuestión nueva

## RESUMEN

“Las permutas financieras son un instrumento financiero que en la praxis judicial del IVA han suscitado la pregunta de si su contratación está o no sujeta al impuesto y el interrogante de cómo deben ser cuantificadas las operaciones a los efectos de la determinación de la prorrata de deducción. ¿Cambia la solución cuando la entidad financiera contrata un derivado-espejo con un tercero?”

## CONTENIDO

### I. Introducción

La puesta en movimiento de instrumentos financieros desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido debe ser analizada en el contexto de los servicios financieros<sup>1</sup>. El escenario o punto de partida es la emisión de un pasivo financiero por una entidad financiera o de un instrumento de capital por una empresa de la “economía real”. Dado que los instrumentos financieros no son bienes corporales, en principio, las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestación de servicios.

1 CALVO VERGEZ, J., El IVA en las operaciones financieras , Cizur menor, 2020; CALVO VERGEZ, J., “La tributación de las operaciones financieras en el I.V.A: una revisión necesaria”, Jurisprudencia tributaria n.º 17 (2007); GRANIZO LABRANDERO, B., “Tratamiento en el IVA de servicios y operaciones relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores”, Tribuna fiscal n.º 180 (2005); DE LA FERIA, R., The EU VAT System and the internal market , Amsterdam, 2009. FALCON TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., Derecho fiscal internacional , Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos aires, 2013; BAS SORIA, J., El IVA en las operaciones internacionales , Madrid, 2015; RAMIREZ GOMEZ, S., El Impuesto sobre el valor añadido , Madrid, 1994.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., El Impuesto sobre el valor añadido, en Manual de Derecho tributario . Parte especial (Álvarez Martínez-Martin Queralt-Tejerizo López, Dirs.), Madrid, 17. ed., 2020; CUBERO TRUYO, A., El Impuesto sobre el valor añadido, en Curso de Derecho tributario . Parte especial (Pérez Royo, Dir.), Madrid, 14 ed., 2020.

Si bien para cada una de las partes de un contrato sinalagmático la causa de su obligación es la obligación de la contraparte, desde el punto de vista del IVA debe ser identificado el prestador del servicio y, como consecuencia, la contraprestación, que definirá la base imponible. Contraprestación al prestador, desde el punto de vista mercantil, coincide con la expresión cuantitativa de la prestación (o contrapartida) de la contraparte. La dirección de la prestación del servicio al destinatario no es reversible. Porque el significado matemático, contable y jurídico del IVA repercutido en ventas y el IVA soportado en compras es antitético.

En el campo de las permutas financieras<sup>2</sup>, el Tribunal supremo precisará la liquidación por diferencias, que es característica del swap , no es la prestación contractual en sí misma, sino que antes bien supone la ejecución de la contraprestación. Que el contrato se liquide por entrega del activo o se liquide por diferencias, previa compensación, no a la esencia del mismo. En la liquidación por entrega, el vendedor entrega el activo y el comprador paga el precio acordado, al término del contrato, de manera que la entrega del activo sería la prestación y el pago del precio, la contraprestación. En la “liquidación por diferencias” característica del, se produce una compensación o diferencia entre el flujo de pagos de cada parte contratante, esto es, se determina una cantidad neta a abonar, pero la contraprestación de cada operación sigue siendo el precio pactado y recibido, con independencia del método utilizado para liquidar la posición contractual, y de que a efectos de su inclusión en la prorrata se sigan reglas específicas para su cálculo.

../..



Elena Manzano Silva  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

1. Introducción
2. Requisitos legales y reglamentarios de la deducción por gastos de custodia en guarderías y centros de educación infantil. ¿Deben disponer las guarderías de autorización autonómica?
3. La ilegalidad de la exigencia de autorización autonómica en la deducción por gastos de custodia en guarderías
4. Palabras finales
5. Bibliografía

## RESUMEN

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, introdujo la posibilidad de que las madres trabajadoras con hijos menores de tres años pudieran deducirse en la cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un total de 1.000 euros en concepto de gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados. La aplicación de este incentivo ha quedado constreñida por la regulación de las obligaciones de información que deben remitir las guarderías y centros, al incluir, el reformado artículo 69.9 del Reglamento del impuesto, que deben proporcionar los datos relativos a la autorización "expedida por la administración educativa competente". Esta referencia implica que únicamente las contribuyentes que elijan guarderías y centros que dispongan de autorización autonómica para el cuidado de sus hijos puedan disfrutar de la mejora de la deducción; incurriendo, en nuestra opinión, en un ilegal exceso reglamentario que restringe el libre mercado y la libre competencia, desconoce el procedimiento administrativo de autorización y apertura de estos centros, la distribución competencial existente entre las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales al respecto; y atenta contra los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica, con la consiguiente quiebra del valor fundamental de justicia de nuestro sistema tributario.

## CONTENIDO

### I. Introducción

La igualdad de género es una cuestión prioritaria que deber ser abordada de manera transversal por las diferentes políticas públicas y por todos los niveles de gobierno, en cuanto supone, no lo olvidemos, el efectivo cumplimiento de un derecho fundamental y de uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico. Contar con servicios públicos que atiendan las necesidades de cuidado que se presentan; cubrir, total o parcialmente, los gastos en los que se incurre cuando, ante la ausencia de los primeros, resulta necesario acudir a la iniciativa privada; y tomar, en definitiva, conciencia de la necesidad de profesionalizar estas tareas de cuidado y del refuerzo de los instrumentos de conciliación; deben ser aspectos principales en la consecución de la plena igualdad entre hombres y mujeres.

La fiscalidad constituye una herramienta fundamental en el alcance de este objetivo, y puede convertirse en un instrumento muy útil en la promoción de la independencia económica de las mujeres mediante la protección y el fomento de su permanencia mercado laboral cuando atraviesa situaciones que pueden dificultar su adecuado desarrollo profesional.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es la principal figura que toma en consideración el género en nuestro sistema tributario, modulando la capacidad económica del contribuyente en atención a las singularidades que concurren, en este caso, en el empleo femenino y en la composición de cada unidad familiar.

Con esta intención, el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora de este impuesto (LIRPF) regula, si no la principal, sí una de las principales medidas tributarias, con la que se promueve la ocupación y la independencia económica de las madres mediante el reconocimiento del esfuerzo que supone su mantenimiento en el mercado laboral, pese a la maternidad. Nos estamos refiriendo a la conocida "deducción por maternidad", con la que se bonifica la cuota diferencial en un total de 1.200 euros a madres, trabajadoras por cuenta propia o ajena, con hijos menores de tres años a su cargo. La exigencia de trabajo activo de la madre es la condición principal en la configuración de este incentivo y, durante los últimos años, ha encontrado el complemento perfecto en deducciones autonómicas destinadas a cubrir los gastos derivados de la permanencia de los menores en guarderías o centros infantiles y los procedentes de la contratación de trabajadores domésticos.

..//..



**Eva María Sánchez Sánchez**  
Profesora Ayudante Doctora, Área Derecho Financiero y Tributario, Departamento Derecho Público I y Ciencia Política  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. URJC

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE NO CONFISCATORIEDAD Y CAPACIDAD ECONÓMICA COMO LÍMITE A LA FUNCIÓN Y BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU.
  1. La garantía constitucional de no confiscatoriedad.
  2. La garantía constitucional de la existencia de capacidad económica.
- III. EXEGESIS DE LA SENTENCIA DEL PLENO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 126/2019, DE 31 DE OCTUBRE, RELATIVA AL IIVTNU.
- IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 1689/2020, DE 9 DE DICIEMBRE, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA, SOBRE EL IIVTNU.
- V. OTROS PRONUNCIAMIENTOS RECIENTES DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL IIVTNU.
- VI. A MODO DE CONCLUSIÓN.
- VII. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

Los principios constitucionales del art. 31.1 CE forman la base del sistema tributario, ejerciendo de límite a la potestad del legislador en beneficio de la justicia tributaria. Esta eficacia limitativa asegura la competencia por un lado, del Tribunal Constitucional para plantear la inconstitucionalidad relativa a si diversos preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales son contrarios a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad, en el momento de ordenar el cálculo y tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y por otro, la del Tribunal Supremo, anulando la liquidación del impuesto para su rectificación, al considerar que la cuota de gravamen es confiscatoria por coincidir con el incremento de valor de los terrenos y agotar completamente la riqueza imponible.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

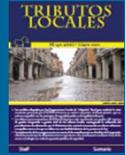
El régimen jurídico de la ordenación de los tributos se mide teniendo en cuenta, el nivel de cumplimiento de las normas del conjunto de los principios consagrados en el marco constitucional, que han de integrarse y constituir un sistema tributario coherente y justo a través de la redistribución de la riqueza por constituir los criterios basilares con los que ha de regularse e interpretarse íntegramente la materia tributaria, al establecer los pilares sobre los que deben fundarse las diferentes instituciones jurídico-tributarias.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), "también llamado Plusvalía, es un tributo que tiene como función recaudatoria someter a gravamen el beneficio que obtienen las propiedades por su revalorización, durante el tiempo transcurrido de hasta veinte años, respecto al precio que se pagó por la compra y el que se produce en la venta de un inmueble".

Este impuesto se configura esencial de la imposición directa que grava la renta, es real porque su hecho imponible se define sin necesidad de hacer referencia al contribuyente y, asimismo, es objetivo porque en su regulación no se tiene en cuenta las circunstancias familiares o personales del sujeto. Está regulado a nivel estatal en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), que es la base del sistema de financiación local.

Los elementos esenciales de su regulación vienen dados en los artículos 104 al 110, sin embargo, su desarrollo se concreta en las Ordenanzas Fiscales de cada Ayuntamiento, lo que le concede índole municipal y su exacción es voluntaria, al gravar el incremento de valor de los terrenos urbanos que experimentan mientras un ciudadano ha sido su propietario. A efectos de este Impuesto, los terrenos que sean considerados rústicos no estarían sujetos al mismo.

..//..



**Laura Sevilla del Amo**  
**Jefa del Servicio de Inspección Tributaria**  
**Ayuntamiento de Alcalá de Henares**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ANÁLISIS DE LAS FASES DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.
3. LAS VIDEO COMPARENCIAS DE LOS CONTRIBUYENTES.
4. LAS VIDEOLLAMADAS DE LA AEAT.
5. IMPLANTACIÓN EN LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL. EL CASO DEL AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES.
6. CONCLUSIONES.
7. BIBLIOGRAFIA

## RESUMEN

En este artículo se pretende analizar la implantación de las comparencias en remoto de los contribuyentes en el ámbito de la inspección tributaria, y de esta manera las Administraciones se aproximen a los contribuyentes mediante el uso de las nuevas tecnologías con todas las garantías jurídicas de seguridad

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Aunque la etapa convulsa de declaración del estado de alarma cuasi permanente debido al COVID que estamos viviendo no tiene precedentes en este nuevo siglo, las decisiones con trascendencia jurídico-tributaria que se han ido adoptando en este último año, a nadie se le escapa que han venido para quedarse..., y si algo verdaderamente nos ha enseñado esta pandemia - abstrayéndonos lógicamente del drama humano por la pérdida de seres queridos-, es que hoy más que nunca caminamos hacia un proceso irreversible de modernización de Nuestra Administración Tributaria, al que no puede ser ajeno nuestro personal de Inspección Tributaria Local.

Así las cosas, y en aras de sentar unas bases del principio de "buena Administración" inspirada entre otros, en los principios de objetividad y de eficacia del art. 103 CE, entendemos que en pro de una tramitación eficaz de un expediente administrativo puede sin duda servirse para el mejor cumplimiento de su fin de todos aquellos aspectos positivos que sin duda puede brindarnos el uso de las "nuevas tecnologías".

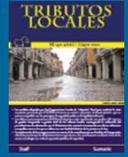
Nótese que ante una situación como la vivida actualmente en la que existen ciertas restricciones a la libertad de movimientos de las personas y se extiende el uso de las nuevas tecnologías, resulta necesario profundizar en cómo continuar ejerciendo las importantísimas funciones que despliegan los órganos de comprobación e inspección de los tributos sin ver comprometidas todas las garantías jurídico-procesales que preside su actuación manteniendo inerte la presunción de legalidad.

Así las cosas, en tiempos pre-covid se requería la presencia "física" de los contribuyentes en los procedimientos inspectores, pero la situación vivida de limitación de movimientos junto a las restricciones de acceso a las oficinas públicas en los términos que reconoce el art. 90.1 del Reglamento General de Inspección y aplicación de los Tributos -en adelante, RGIAT- nos invitan a plantearnos dos cuestiones que desarrollaremos a lo largo de las siguientes páginas.

En primer lugar, cabe preguntarnos si es estrictamente necesaria esa personación en las dependencias de la Administración para que goce de plena eficacia dicha actuación sobre el administrado, y en caso de que contestemos de forma negativa, nos podemos también plantear cómo deberían entonces tramitarse virtualmente los expedientes para que disfruten de las mismas garantías jurídicas en cumplimiento de la normativa vigente.

Es evidente que una e-Administración Tributaria que pueda tildarse de moderna y vanguardista debe adaptarse en un tiempo razonable a todas las exigencias jurídicas que demanda la sociedad de nuestros días, en la misma línea de los pasos que debieron acometerse hacer poco más de cinco años con la culminación con éxito a través de la promulgación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, -en adelante LPAC-, al introducirse como medio "preferente" de comunicación con las Administraciones Públicas, los medios electrónicos ex art. 41.1 del citado cuerpo legal.

..//..



**Ana González Pelayo**  
**Doctora en Derecho y Asesora fiscal**  
**Garrido Abogados**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. SISTEMA ACTUAL DE REVISIÓN.
  - 2.1. RÉGIMEN GENERAL.
  - 2.2. MUNICIPIOS ACOGIDOS AL "RÉGIMEN DE ORGANIZACIÓN DE LOS MUNICIPIOS DE GRAN POBLACIÓN".
    - 2.2.1. MUNICIPIOS ACOGIDOS AL TÍTULO X DE LA LBRL.
3. EL ACTUAL SISTEMA DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS, DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE EFICACIA Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.
4. APUNTES PARA LA REFORMA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA ESFERA LOCAL.
5. CONCLUSIONES.

## RESUMEN

El presente artículo analiza los procedimientos de revisión de tributos en la esfera de las Haciendas Locales. A raíz de la entrada en vigor de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, se introdujo un doble régimen de revisión tributaria en el ámbito local. De una parte, el correspondiente a los municipios acogidos al Título X de la LBRL o municipios de gran población; y, de otra, el régimen general correspondiente al resto de municipios. En consonancia, analizaremos este sistema dual, así como esbozaremos propuestas de reforma, a la luz del principio de eficacia administrativa y la salvaguarda del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

La revisión en sede administrativa de los actos emanados de la Administración tributaria se puede definir como la facultad de depuración por parte del ente público. Puede señalarse que constituye un privilegio para el ente público, si bien a su vez constituye una garantía de legalidad del acto administrativo emitido. Asimismo, desde la perspectiva de los ciudadanos, la revisión de los actos en vía administrativa puede constituir una garantía de acceso al recurso, en tanto garantía impugnatoria. En tales términos, el recurso en sede administrativa constituye una vía de impugnación que, para el ciudadano, puede resultar menos onerosa que la interposición de un recurso contencioso, por cuanto no precisa actuar asistido de abogado y procurador.

En la esfera de las Haciendas Locales, la reforma introducida en la LBRL por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, conocida como "Ley de Grandes Ciudades", introdujo un sistema mixto en el ámbito de la revisión de los tributos locales. Por una parte, el correspondiente a los municipios de gran población, que se acogen a la regulación del Título X de la LBRL (artículos 121 y siguientes); y, por otra, el régimen general para los restantes municipios, no acogidos al antedicho Título X de la LBRL. Como tendremos oportunidad de observar, en ambos tipos de municipios, la revisión de los tributos se ajusta a los mecanismos tradicionales de resolución de conflictos. Es decir, el ciudadano deberá interponer recurso administrativo de forma previa y preceptiva a acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Asimismo, la vía de revisión se desarrollará por escrito y finalizará mediante la resolución unilateral de la controversia por parte del órgano decisor, sin audiencia previa verbal de las partes.

En el presente artículo, analizaremos la situación actual de la revisión en sede administrativa de los tributos locales, así como esbozaremos propuestas para su reforma.

### 2. SISTEMA ACTUAL DE REVISIÓN

#### 2.1. Régimen general.

El régimen general de revisión en vía administrativa en la esfera de las Haciendas Locales se encuentra previsto en el artículo 14 del TRLRHL, al que se remite el artículo 108 de la LBRL.

..//..

## La paradoja española: menos presión y más esfuerzo fiscal

# A14



Escritura pública, N.º. 128, 2021

Fernando Geijo

### CONTENIDO

Definida como el porcentaje de ingresos que empresas y ciudadanos aportan al Estado y oficiosamente como la necesaria 'gasolina' que hace funcionar el motor de los servicios públicos, la conocida como presión fiscal es un concepto económico que relaciona el pago de tributos con el producto interior bruto.

Por consiguiente, la presión tributaria de un país es el porcentaje del PIB recaudado por el Estado mediante impuestos, tasas y gravámenes.

Si no pagaran impuestos, los ciudadanos tendrían que sufragar de su propio bolsillo los costes de mantener, por ejemplo, los sistemas educativo y sanitario, por no hablar de las pensiones para la jubilación.

Parece claro, por tanto, que los impuestos son un mal necesario aceptado en todas las sociedades modernas. Por consiguiente, la clave de todo sistema tributario que se precie reside en su equidad.

Es decir, en asegurar una justa distribución que propicie un reparto equitativo de las cargas fiscales entre todos los ciudadanos en función de su capacidad económica y de su situación social.

La teoría dicta que a mayor evasión impositiva se produce una menor presión fiscal, a pesar de que las tasas tributarias puedan llegar a ser altas. Si las personas no cumplen con sus obligaciones para con la Hacienda Pública, el Estado tiende a elevar los impuestos a aquellas clases que no pueden evadirlos.

Es decir, a los consumidores y a las clases medias asalariadas por cuenta ajena, principalmente.

Para muestra un botón. La media de la presión fiscal en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que aglutina a los 37 países más desarrollados del mundo, alcanzó el 36,1% en 2018, lo que supone un importante descenso desde el 37,4% que representaba en el año 2000.

En el caso de España, sin incluir los impuestos especiales que gravan combustibles, bebidas, tabaco o indirectos como el IVA, un trabajador medio soltero soportaba una presión tributaria del 38,6% en 2000, mientras que dieciocho años después esa ratio ha escalado hasta el 39,4%.

Por debajo en presión. Al igual que las eléctricas se esfuerzan en desglosar en las facturas el origen de la luz que consumimos, parece evidente que conocer el destino final de los impuestos ayuda a desprenderse con menos reticencia y suspicacia de una parte de nuestros ingresos mensuales.

Sin embargo, el barómetro de opinión pública y política fiscal, elaborado por el CIS en julio de 2018, ya señalaba que un 27% de los ciudadanos declaraba desconocer a qué se dedicaban.

En cualquier caso, las cifras apuntan a que en España los impuestos son más bajos que en los principales países de la eurozona, ya que el que grava la renta de los trabajadores suponía el 21,3% en nuestro país en 2019, frente al 39,8% en Bélgica; el 39,7% en Alemania; el 31,4% en Italia; el 30,5% en Países Bajos; y el 28,7% en Francia, por citar algunos ejemplos.

Mientras que en términos del IVA general el gravamen es similar, al oscilar en un margen estrecho entre el 22% en Italia; el 21% en España y el 19% en Alemania.

En 2019, la presión fiscal en la UE fue del 41,1%, cinco décimas más en los países del euro, mientras que España se situó por debajo de la media con un 35,4%, idéntica a la del 2018, y Francia marcó el pico más alto, con un 47,4%, seguida por Dinamarca (46,9%) y Bélgica (45,9%).

Por encima en sacrificio. España ocupa el cuarto y el quinto puesto entre los veinte países 'más ricos' de la OCDE en sacrificio fiscal, según las tablas que ya elaboraron hace más de medio siglo Henry Frank y Richard Bird, respectivamente.

Unos índices que añaden a la medición tradicional otros factores para calcular el esfuerzo fiscal real más allá del nivel de impuestos, como son el tamaño de la población y la renta per cápita.

La conclusión es que somos el decimoquinto país en presión fiscal y figuramos entre las cinco economías desarrolladas con mayor esfuerzo fiscal.

La OCDE estima que el mayor peso en los ingresos fiscales en España en 2017, cuando el porcentaje de recaudación alcanzó el 33,7% del PIB, se debió a las contribuciones a la Seguridad Social, con un 34% del total, frente a la media del 26% de la OCDE.

Sin embargo, el peso del impuesto de sociedades fue del 6,8%, frente al 9,3% de media de la OCDE, mientras que la recaudación obtenida por los impuestos a la propiedad significó el 5,8% de media en la OCDE y el 7,5% en España.

Por su parte, el IVA, aglutinó en España el 19,1% de la misma frente al 20,2% registrado en la citada organización internacional. La Constitución española recoge en su artículo 31.1 la necesidad de contar con un sistema tributario justo, basado en principios de igualdad y progresividad, evitando tener un carácter confiscatorio.

..//..



**Antonio Durán-Sindreu**  
**Doctor en Derecho**  
**Socio director DS**  
**profesor UPF**

### CONTENIDO

Como ya sabemos, la presión fiscal en España se sitúa por debajo de la media de la UE en aproximadamente seis puntos. Sin embargo, nuestro país se sitúa entre los cinco primeros países de la OCDE en mayor esfuerzo fiscal.

Pero no nos sorprendamos. Como ocurre con todas las estadísticas, éstas se han de matizar.

En efecto. La presión fiscal, recordémoslo, es la proporción que los ingresos fiscales, incluida la Seguridad Social, representan sobre el PIB. Tales magnitudes son las que en todos los países se utilizan para medir el indicador de referencia.

Sin embargo, el PIB de cada uno de ellos depende de circunstancias que no necesariamente son homogéneas. Así, por ejemplo, éste depende de múltiples factores, como del modelo económico de cada país, de su tasa de paro, capital humano, políticas gubernamentales, etc.

Por tal motivo, no creo excesivamente en los datos estadísticos, si no van acompañados de las correcciones necesarias que permitan una comparación económicamente homogénea.

En cualquier caso, la realidad estadística es que la presión fiscal en España se sitúa por debajo de la media europea.

Una de las circunstancias que podría explicarlo es que, a pesar de que España tiene tipos impositivos muy similares a los de nuestros vecinos europeos, tiene, sin embargo, una recaudación menor, consecuencia de la elevada cifra en concepto de exenciones, reducciones, incentivos, y tipos reducidos.

Por tanto, la primera y más importante reforma que se habría de acometer es la de revisar la eficacia de tales conceptos, eliminando todos aquellos que en términos de coste-beneficio carezcan de justificación.

Sin embargo, la clave del éxito es reducir los impuestos aumentando la recaudación. Y esto solo es posible promoviendo políticas que fomenten la creación de riqueza productiva desincentivando la improductiva, el vivir de rentas, y la falta de esfuerzo.

Si aumenta la riqueza, los impuestos que en términos absolutos se recaudarán serán mayores, y habrá, pues, mayor margen para disminuirlos, permitiendo que los ciudadanos dispongan de mayor dinero que, a su vez, al destinarse al consumo, revertirá en una mayor recaudación de determinados tributos como el IVA y los impuestos especiales.

Por otra parte, y en la línea de los países del norte europeo, es imprescindible poner fin a nuestro déficit estructural. Gastamos más de lo que ingresamos y, por tanto, nos endeudamos cada vez más. Somos, pues, cada vez más pobres. Es por tanto necesario y urgente revisar el gasto político o clientelar, las duplicidades, el gasto superfluo, y un largo etcétera que redundan en una menor necesidad de recursos públicos.

Pero así y todo, no es suficiente. Si queremos compararnos con los países europeos ricos, hemos de avanzar, y mucho, en la imprescindible colaboración público-privada y en un equilibrio razonable entre el sector público y privado, sin menoscabo de los pilares básicos del Estado del Bienestar.

En este sentido, es importante acotar muy bien el concepto de "lo público".

Público es, por ejemplo, garantizar el acceso a la sanidad, pero no su financiación universal ni su efectiva prestación por parte de la Administración. Ambos son una decisión política. La Constitución nada dice al respecto. Decisión que tiene un coste que se financia con impuestos.

En este contexto, la obligación de cualquier Administración es adoptar la decisión que para el ciudadano sea más eficaz y eficiente, esto es, y entre otros, que tenga el menor coste sin menoscabo de la calidad.

Según cual sea, la necesidad de impuestos será mayor o menor. Y una vez más, volvemos a la importancia de la riqueza.

Para financiar lo "público", es necesario que el sector privado genere riqueza. De ser así, el problema no son los "malvados" empresarios. Al contrario. Son la solución. Estos, con sus empresas, contribuyen al desarrollo del país y a la creación de empleo y de riqueza, además de contribuir a la innovación y a la investigación.

No en vano, la mayoría de "inventos" que nos han hecho prosperar, provienen del sector privado.

El problema, por tanto, no es ser rico o ganar dinero. El problema es conseguirlo en base a privilegios "encubiertos", normas fiscales incluidas, y a un mercado con déficits de competencia e igualdad de oportunidades. El problema es enriquecerse a base del fraude, de prácticas fraudulentas, o del incumplimiento de la ley.

..///..



Luis de Francisco Morales  
Abogado

## SUMARIO

1. Residencia fiscal. Confinamiento y cierres perimetrales.
2. Teletrabajo y tributación.
3. Prestaciones por cese de actividad
4. Ayudas y subvenciones a la actividad percibidas en pandemia.
5. Deducciones familiares y situación de ERTE.
  - 5.1 Deducción por maternidad y ERTE.
  - 5.2 Deducciones por familia numerosa, familiar con discapacidad y ERTE.
6. Aumento de los plazos de prescripción.

## RESUMEN

En marzo de 2020 estalló la pandemia por coronavirus, dibujándose desde ese momento un escenario de confinamientos, limitaciones de desplazamientos, medidas fiscales y económicas excepcionales.

Este escenario tan excepcional ha desembocado en problemas y contingencias en relación con el IRPF, como en otros tributos, que no se habían planteado en la historia de vigencia de este impuesto, los cuales pasamos a analizar a continuación tratando de encontrar una posible interpretación.

## CONTENIDO

### 1. RESIDENCIA FISCAL, CONFINAMIENTO Y CIERRES PERIMETRALES.

En primer lugar hay que tener presente que el artículo 8 de la Ley 35/2006 (LIRPF) establece que serán contribuyentes del IRPF las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

Existe la creencia popular de que la residencia fiscal en un país viene determinada exclusivamente por permanecer más de 6 meses en él, pero como veremos a continuación no es del todo cierto. En este sentido, el artículo 9 de la LIRPF establece el concepto de residencia:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

(...)"

Por tanto, el primero de los requisitos es que la persona física en cuestión permanezca en España más de 183 días en el ejercicio en cuestión.

En relación con el segundo de los requisitos, tendrá la consideración de contribuyente del IRPF español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En este sentido, la Consulta Vinculante de la DGT de fecha de 27 de junio de 2014 (V1643-14) considera:

..//..



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

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NOVEDADES EN LA RENTA DEL EJERCICIO 2020
  - 2.1. Rentas exentas
  - 2.3. Rendimientos del trabajo
  - 2.4. Rendimientos del capital inmobiliario
  - 2.5. Rendimientos de actividades económicas
  - 2.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales
  - 2.7. Deducciones de las cuotas
  - 2.8. Gestión del impuesto — obligación de declarar
- III. ORDEN HAC/248/2021, DE 16 DE MARZO, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS MODELOS DE DECLARACIÓN PARA EL EJERCICIO 2020

## RESUMEN

Este estudio analiza las novedades a tener en cuenta a la hora de declarar y liquidar el IRPF del ejercicio 2020, a presentar en 2021. Durante el ejercicio 2020 la producción normativa que afecta a la declaración del IRPF ha sido escasa por la influencia fundamentalmente de dos circunstancias:— De un lado, por la ausencia de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2020.— De otro lado, por los efectos de la pandemia COVID-19 que motivaron la aprobación, a lo largo de 2020, de una serie de medidas cuya finalidad era ayudar a hacer frente a los perniciosos económicos y sociales derivados de la misma; y que en el aspecto tributario, que no era el fundamental, consistieron básicamente en la extensión del plazo de determinados procedimientos y en aplazamientos en el pago de las declaraciones trimestrales de impuestos, y en la creación de nuevas prestaciones o en la introducción de modificaciones en otras normas específicas o en la propia Ley 35/2006, cuya posible incidencia en el IRPF de 2020 conviene señalar. La pandemia ha tenido además un efecto adicional: la demora en la adopción de las medidas tributarias relacionadas con la imposición directa, previstas en el Programa del nuevo Gobierno, algunas de las cuales finalmente se incluyeron en el Presupuesto de 2021. Por todo lo anterior, aunque el inventario de normas aprobadas que contienen modificaciones que afectan a la declaración del IRPF del ejercicio 2020 no sea numeroso, analizaremos en este estudio tanto las normas con rango de Ley como la normativa de rango reglamentario que afectan a aspectos relacionados con la gestión del Impuesto. También haremos una sucinta referencia a los pronunciamientos que durante el ejercicio 2020 ha efectuado el Tribunal Supremo al resolver recursos de casación de la Ley Orgánica 7/2015; y a alguna consulta vinculante de la DGT que resuelve dudas suscitadas por el COVID-19.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Durante el ejercicio 2020 la producción normativa que afecta a la declaración del IRPF ha sido escasa, sin duda por la influencia de dos circunstancias. De un lado, por la ausencia de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2020. A la imposibilidad de presentarlos en el plazo previsto legalmente, por encontrarse el Gobierno en funciones pendiente de la repetición electoral de noviembre de 2019, se añadió posteriormente la renuncia del ejecutivo surgido del proceso electoral a presentarlos, ya que, debido a la pandemia del COVID-19, la senda de déficit aprobada Congreso y Senado había quedado absolutamente desfasada. Por tanto, asistimos a una nueva prórroga de la LPGE de 2018, lo que obligó a la aprobación por RD Ley de determinadas medidas, con la finalidad básica de prorrogar algunas cuya vigencia final hubiera finalizado, de otro modo, con el inicio del nuevo año. Es lo que efectuó el:

— Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social.

De otro lado los efectos de la pandemia COVID-19 motivaron la aprobación, a lo largo de 2020, de una serie de medidas cuya finalidad era ayudar a hacer frente a los perniciosos económicos y sociales derivados de la misma. Medidas que, en el aspecto tributario, que no era el fundamental, consistieron básicamente en la extensión del plazo de determinados procedimientos y en aplazamientos en el pago de las declaraciones trimestrales de impuestos, por lo que desde el punto de vista de la declaración anual tienen escasa relevancia.

..//..



**Antonio Martínez Lafuente**  
Abogado del Estado

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD
- III. EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA
- IV. INCIDENCIA DEL DERECHO EUROPEO
- V. LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA SOBRE LA ELECTRICIDAD
- VI. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL

## RESUMEN

Bajo el título «Tributación de la Empresa Energética II. Electricidad», se ofrece al lector la segunda parte de lo publicado en Carta Tributaria Opinión n.º 44/2018, dedicado al Petróleo y Gas. El autor lleva a cabo un recorrido por los diversos gravámenes que conectan con el título de su colaboración, y en concreto con el Impuesto Especial de la Electricidad y sobre el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica, con especial mención de las decisiones jurisprudenciales recaídas sobre el particular, siendo de destacar en relación con este último tributo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021, por la que se concluyen las discrepancias llevadas a conocimiento de los Tribunales, sin omitir los Autos del Tribunal Constitucional. También se da cuenta de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en torno a la Directiva sobre el mercado común de la electricidad; asimismo, se exponen las decisiones jurisprudenciales sobre los tributos autonómicos y locales que recaen sobre la electricidad.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El presente estudio enlaza con el ya publicado sobre la Empresa energética en su modalidad relacionada con el petróleo y el gas natural, y tanto en aquel como en el que ahora pasa a desarrollarse, se alude a las decisiones jurisprudenciales, que no han sido pocas, a veces propiciadas por el cambio normativo, por impulso del propio legislador o como resultado de la armonización tributaria procedente de la Unión Europea.

Hace unos años apareció un Tratado sobre la materia con el que el presente ensayo quiere, en gran síntesis, enlazar a los solos efectos de actualizar las referencias legales y jurisprudenciales, pero con obligada remisión a aquel, que constituye el estudio más acabado sobre la materia.

### II. EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD

El primero de los tributos a analizar es el mencionado en el epígrafe, que se incorporó al Ordenamiento Tributario por medio de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y que se insertó en el seno de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En la citada disposición se lleva a cabo la incorporación al Derecho español de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad, traspuesta al Ordenamiento interno por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre.

#### 2.1. El régimen suspensivo

La inicial inserción del Impuesto sobre la Electricidad en los Impuestos Especiales sometió el mismo a las normas de control en lo referente a la salida de la electricidad de la «fábrica» y a su necesaria inscripción en el Registro administrativo correspondiente para la aplicación del régimen suspensivo. Vigente este régimen hasta la aparición de la norma que más adelante veremos, podría producirse un supuesto de doble tributación al que se refirió la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2011, que salió al paso de dicha consecuencia exponiendo lo siguiente:

«En la casación se plantea en primer lugar la cuestión relativa a la doble imposición que provoca la inaplicación del régimen suspensivo por el supuesto incumplimiento del requisito formal de inscripción de la fábrica en el registro territorial.

En relación con esta cuestión, hay que estimar el recurso porque ya esta Sala (Sentencia de 6 de junio de 2011) se ha pronunciado en el mismo sentido que el recogido en las sentencias aportadas de contraste, manifestando al respecto que:

..//..



**Ginés Parra Ruiz**  
**Doctor en Derecho**  
**Profesor Asociado de la Universidad de Sevilla**

## RESUMEN

Las corporaciones Locales comienzan a explorar tímidamente las posibilidades de una tributación medioambiental muy mermadas por el escaso margen de actuación que les permite el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y también por la necesidad de recursos financieros en épocas de crisis como las que padecemos desde 2008, ahora incentivada por el COVID-19, circunstancias estas que no favorecen el interés por bonificar o premiar conductas respetuosas con el medioambiente que conlleven externalidades positivas para el resto de la sociedad, por encima de atender su propias necesidades inmediatas. En términos de porcentajes del PIB, España se encuentra en el puesto 25 en el ranking de fiscalidad ambiental de la UE -28 (aún no se había marchado el Reino Unido —<https://es.greenpeace.org/es/noticias/fiscalidad-ecologica-una-reforma-fiscal-muy-necesaria/>—)

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La «fiscalidad ambiental», también denominada «ecológica», consiste básicamente en utilizar instrumentos fiscales para incentivar conductas y actuaciones que consideramos positivas en ese ámbito desde una perspectiva transversal y por supuesto social, no únicamente apegada al territorio.

Actualmente la protección del medioambiente es el mayor reto al que la sociedad global debe responder y con una inmediatez tal vez no correspondida por los gobiernos.

El incremento de las temperaturas, las sequías e inundaciones pertinentes, el deshielo de los glaciares, el aumento de la pobreza y las desigualdades, las pandemias, son signos inequívocos de que el cambio climático es una realidad que altera la vida de cientos de millones de personas, poniendo en riesgo a las generaciones futuras.

Al margen de las tenues medidas adoptadas por la mayoría de Estados de países «desarrollados» destinadas a paliar los efectos negativos de tales circunstancias (principalmente las emisiones de gases de efecto invernadero, que es como mirar únicamente al cielo y al aire que respiramos), los Estados utilizan instrumentos económicos para preservar el medioambiente y con ello los valores ecológicos.

Entre estos instrumentos se encuentran las medidas fiscales, principalmente los impuestos, ajustados al ya obsoleto pero detector principio de «quien contamina paga».

Sin embargo este es un criterio preventivo únicamente en sentido económico, contrario al principio de justicia tributaria y al vapuleado principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) que preconiza nuestra Constitución, pues da la impresión de que puedes contaminar si tienes dinero y ello atenta a lo dispuesto en el artículo 45.1 de la CE que persigue la protección general del medio ambiente, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. Los estratos más necesitados, los países más pobres, no protegen el medioambiente ni otros valores esenciales porque sus necesidades son más inminentes y necesarias; pero pueden vender parcelas de contaminación. La desigualdad sale cara.

La normativa europea permite a ciertas industrias contaminar sin pagar (supongo que para evitar la deslocalización) y a otras, comprar el derecho a emitir grandes cantidades de CO<sub>2</sub> a precios que resultan casi irrisorios. Se ha incluido en los exentos de pago a las cementeras y aliviado las cargas a otros como los fertilizantes o la siderurgia.

Todo ello prolonga la dependencia de los combustibles fósiles y extiende la imagen de que la sociedad se encuentra en un laberinto sin salida, pero no es cierto. Esa es la imagen que las sociedades capitalistas pretenden emitir.

La realidad es que los modelos económicos actuales están obsoletos y han de cambiar radicalmente y adaptarse al planeta que habitamos, no adaptar el planeta a la economía.

Pero bueno, saltamos todos los estratos, desde los grandes Estados influyentes, las enormes multinacionales monopolísticas, los lobbies injerentes y las comunidades autónomas, las cuales en base a sus competencias tienen un elevado poder de intervención en relación a la política medioambiental, —más adelante veremos como una gran parte de los tributos autonómicos son impuestos ecológicos o con vocación medioambiental— y lleguemos hasta la entidad local.

..//..

## Reducción en la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la aprobación de una nueva ponencia de valores

# A20

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021



**Óscar del Amo Galán**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

En este artículo vamos a analizar la reducción en la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana prevista para los casos de aprobación de una nueva ponencia de valores de los inmuebles de un municipio. Y la compararemos con la existente para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) existe una reducción de la base imponible para los supuestos en los que los valores catastrales aumentan como consecuencia de una revisión catastral de los inmuebles del municipio.

Esta reducción presenta similitudes y diferencias con la reducción prevista para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI).

Analizaremos las características y requisitos de la reducción en el IIVTNU y su relación con la establecida para el IBI.

#### II. REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA

El apartado 3 del artículo 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) establece lo siguiente:

«3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción. La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes. El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.»

El artículo 107 del TRLRHL consta de 4 apartados: el apartado 1 regula la determinación de la base imponible, y para ello, en primer lugar, hay que determinar el valor del terreno de acuerdo con el apartado 2.

Una vez determinado este, en segundo lugar, habrá que aplicar, en su caso, la reducción del valor del terreno regulada en el apartado 3. Y, por último, aplicar el porcentaje anual que corresponda sobre el valor del terreno (o sobre el valor del terreno reducido, en su caso), de acuerdo con el apartado 4.

El apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL contiene las reglas para la determinación del valor del terreno en el momento del devengo, que hay que tomar para la determinación, a su vez, de la base imponible, y que, con carácter general, en el caso de transmisión de terrenos, será el valor que tengan éstos en el momento del devengo a efectos del IBI.

A este respecto, cabe recordar que el artículo 65 del TRLRHL regula la base imponible del IBI, estableciendo:

«La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.»

Por tanto, la base imponible del IBI está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles.

De acuerdo con lo anterior, el valor del terreno a efectos del IIVTNU será, en el caso de transmisión del terreno, el valor catastral del mismo en la fecha de devengo del impuesto (según lo dispuesto en el artículo 109.1, la fecha de la transmisión).

Y el apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL regula la reducción del valor del terreno a efectos del IIVTNU cuando haya tenido lugar una modificación del valor catastral como consecuencia de una nueva ponencia de valores en el municipio.

Esta reducción, a partir del 31 de marzo de 2012, dejó de ser obligatoria pasando a ser potestativa, como consecuencia de la modificación de dicho apartado establecida por el artículo 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

..//..



Enrique de Miguel Canuto  
Universitat de València

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CASO GASCOGNE
- III. DISTINCIÓN DE INTERESES
- IV. CASO COMISIÓN/IPK INTERNATIONAL
- V. ANULACIÓN EN EJECUCIÓN
- VI. BASE JURÍDICA DEL CRÉDITO
- VII. CAPITALIZACIÓN DE INTERESES
- VIII. CASO COMISIÓN/PRINTEOS
- IX. PRIMEROS INTERESES
- X. INTERESES CAPITALIZADOS
- XI. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

En el ámbito de competencias del Derecho de la Unión, cuando se ejercitan acciones de devolución de conceptos indebidos y cuando se ejercitan acciones de indemnización por daños, se suscita el debate acerca de los intereses compensatorios y los intereses de demora, por mora procesal.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La pregunta relativa a los intereses de demora e intereses compensatorios a abonar por la Comisión, se presenta con frecuencia en el ámbito de acciones de devolución por la Comisión de cantidades indebidas y en el campo de las acciones de indemnización.

En el supuesto de anulación de una decisión de la Comisión por la que se impone una multa o por la que se ordena la devolución de cantidades indebidamente pagadas, la jurisprudencia ha reconocido al perjudicado el derecho a que se le reponga en la situación en la que se encontraba con anterioridad, lo que implica no solo el reembolso del importe principal indebidamente pagado sino también el abono de intereses de demora, y que este último abono supone una medida de ejecución de la sentencia, en el sentido del artículo 266 TFUE, párrafo primero, por cuanto tiene por objeto indemnizar a tanto alzado la privación del disfrute de un crédito e incentivar al deudor a que dé cumplimiento cuanto antes a lo decretado en la sentencia anulatoria.

El reconocimiento de intereses compensatorios no es una medida de ejecución de sentencia en el sentido del párrafo primero del artículo 266 de TFUE, sino que entra en el ámbito de la aplicación del párrafo segundo del artículo, que remite al artículo 340 TFUE, es decir, a los litigios relativos a la responsabilidad extracontractual de la Unión (en este sentido la sentencia caso Comisión/Brazzelli Lualdi, causa C-136/92 P, apartado 42). Esta categoría de intereses tiene por objeto compensar por el tiempo transcurrido hasta la valoración judicial del importe del perjuicio, al margen de cualquier retraso atribuible al deudor. Respecto al día inicial y el día final para el cómputo, los intereses compensatorios, por razón de la depreciación monetaria sobrevinida desde que se produjo el perjuicio, se cuentan desde el hecho causante del perjuicio hasta que se lleva a cabo la valoración de la indemnización reparadora. Mientras que los intereses de demora, derivados de la sentencia que reconoce la obligación de reparación, se cuentan desde la fecha de la sentencia hasta el íntegro pago de la indemnización.

Por último, según la sentencia del caso Comisión/Printeos, de 20 de enero de 2021, en caso de devolución de ingresos indebidos sin abono de intereses por la Comisión y reconocido por el juez el derecho al abono de intereses de demora en el pretérito momento de la devolución, en la base de cálculo de los intereses de demora, por mora procesal, pueden ser incluidos los intereses generados por los intereses impagados desde la pretérita fecha en que se devolvió el importe principal hasta la fecha en que se dicta la sentencia en ejecución. La topografía procesal, como vemos, influye en la configuración de los intereses, como compensatorios o como de demora procesal, por guardar relación con el título o base jurídica de la obligación de intereses a abonar por la Comisión.

../..



**Eugenio Antonio Simón Acosta**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**

## CONTENIDO

Vengo defendiendo desde hace años una reforma integral de la imposición patrimonial. Se hizo con la imposición sobre la renta eliminando los trasnochados impuestos a cuenta en beneficio de los personales (1977/1978).

Se hizo con la imposición sobre el consumo, enterrando la grosera imposición en cascada, la imposición sobre el lujo y la compensación de gravámenes interiores en beneficio del IVA (1980/1985).

Falta reestructurar imposición patrimonial para: primero, aniquilar los arcaicos y lacerantes «Derechos reales» (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD) que gravan el patrimonio pero solo el patrimonio que se transmite onerosamente, grave injusticia con quienes tienen poco o nada, pues transmitir riqueza no equivale a poseerla (que se lo pregunten a un matrimonio joven que se endeuda hasta las cejas para comprar una vivienda); segundo, eliminar el rancio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que grava el patrimonio, pero solo cuando se transmite con ánimo de liberalidad (¿por qué?) o, todo lo más, convertirlo en un impuesto redistributivo que solo afecte a las herencias multimillonarias improductivas o en un impuesto similar al que grava la lotería cuando se trata de herencias entre parientes lejanos y extraños; y, tercero, establecer en lugar de todo ello un impuesto sobre el patrimonio neto moderado que se pueda pagar con la renta que producen los bienes (cfr. en <http://dadun.unav.edu/handle/10171/57815> mi trabajo «La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria», publicado en Problemas actuales de coordinación tributaria, Thomson- Reuters Aranzadi, 2016, pp. 407-477).

### **Germen iusprivatista del impuesto**

En impuestos medievales como el ISD (era la parte que correspondía en las herencias al señor feudal por su dominio directo o al rey por su dominio eminente) no es raro que se produzcan debates extravagantes, algunos muy del gusto de políticos demagogos, como el relativamente reciente del gravamen de las hipotecas en el IAJD, o el de última hora sobre el ajuar doméstico en el ISD. Es conocido el germen iusprivatista de este impuesto, tradicionalmente vinculado al Registro de la Propiedad, y el respeto que el Derecho Civil ha tenido a la vida íntima del cónyuge superviviente al adjudicarle –frente a los herederos– el ajuar (ver art. 1.321 del Código Civil), que la voracidad tributaria ha invertido con una presunción diabólica que reintegra «de oficio» al «caudal fiscal» lo que el Derecho civil sustrae al caudal hereditario.

### **El TS incurre en una petición de principio**

El Tribunal Supremo ha querido amortiguar la injusticia, tratando de compatibilizar el texto legal con una solución razonable, pero, a mi juicio, no lo consigue e incurre en una petición de principio. Extremando argumentos de las SSTs de 10 de marzo y 19 de mayo últimos, el TS viene a decir que el 3 % del art. 15 no se aplica sobre los bienes que, formando parte del caudal relicto, no pueden considerarse ajuar.

Dicho de otro modo: el 3 % se debería aplicar sobre el valor de los bienes que pueden ser ajuar lo que puede ser equivalente, en muchos casos, a que el ajuar sea el 3 % del ajuar.

Me convence más el voto particular de los magistrados Díaz Delgado, Montero Fernández y Merino Jara que, admitiendo que la norma puede ser contraria a los principios de capacidad económica y de igualdad, entienden que el TS no puede rebasar los límites que le impone la ley y consideran que la solución debería haber sido el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 15 de la Ley del impuesto.

# El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC-7

# A23



LA LEY Unión Europea n° 92, mayo 2021

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

## SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. Análisis de las sucesivas modificaciones operadas en la Directiva 2011/16/UE. Especial referencia a la aprobación de la Directiva (UE) 2018/822
3. Alcance de la nueva Directiva (UE) 2021/514 del consejo, de 22 de marzo de 2021

Bibliografía

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance de las sucesivas modificaciones normativas llevadas a cabo en el seno de la UE en materia de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados desde la aprobación en su día de la Directiva 2011/16/UE. Como última gran etapa de este iter normativo se presenta la Directiva (UE) 2021/514, que amplía el ámbito de aplicación de las normas comunitarias en materia de transparencia fiscal a las llamadas plataformas digitales.

## CONTENIDO

### I. Consideraciones generales

Como seguramente se recordará la aprobación en su día de la Directiva revisada sobre Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, por la que se derogó la Directiva 77/799/CEE) introdujo a partir del 1 de enero 2015 el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, construyendo el mismo inicialmente sobre un total de cinco categorías de renta y patrimonio (ingresos del empleo, honorarios del director, productos de seguros de vida no cubiertos por otras Directivas, pensiones y propiedad e ingresos procedentes de bienes inmuebles) posteriormente ampliada en el año 2017 a otras tres nuevas áreas, a saber, dividendos, ganancias de capital y cánones.

Con carácter general la Directiva 2011/16/UE estableció distintos mecanismos de intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos países de la Unión Europea (UE) siguiendo las pautas marcadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en esta materia. En efecto, la aprobación de la citada Directiva supuso la introducción de las normas y los procedimientos por los que los Estados miembros han de cooperar entre sí, con vistas a intercambiar información para la administración y ejecución de las leyes nacionales relativas a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas (incluidas las autoridades locales), contemplándose además el intercambio de la información por medios electrónicos y la cooperación con la Comisión en los asuntos relativos a la coordinación y la evaluación.

Junto al sistema de intercambio de información previa solicitud y al sistema de intercambio espontáneo de información, se introdujo un sistema obligatorio de intercambio automático de información tributaria entre Estados miembros (art. 3.9 y art. 8 de la Directiva 2011/16/UE), siguiendo la línea de la antigua Directiva del ahorro, que ya había previsto este último sistema para controlar el pago de intereses obtenidos por personas físicas en un Estado miembro que no era el de su residencia.

El sistema de intercambio automático de información de la Directiva del ahorro recogido en la Directiva 2011/16/UE contemplaba la obligación de las autoridades competentes de los Estados miembros de proporcionar, siempre y cuando estuviese disponible, información relativa a cinco categorías de renta y patrimonio tasadas en la propia norma comunitaria y que no tienen carácter financiero (las ya mencionadas con anterioridad relativas a rendimientos del trabajo dependiente; honorarios de director; productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos; pensiones y propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios).

Dicha regulación eliminó la condición de que la información estuviese disponible para tres de las ocho categorías. De conformidad con lo previsto en la citada Directiva el intercambio automático de la información implica la transmisión sistemática y periódica de información a granel de los contribuyentes por el país fuente de ingresos hacia el de residencia del contribuyente, sobre diversas categorías de ingresos (caso de dividendos, intereses, regalías, salarios, pensiones, etc.). Dicha información que se intercambia de forma automática queda recogida normalmente en el país de origen de una forma rutinaria, por lo general a través de informes de los pagos efectuados por el deudor —instituciones financieras, empleador, etc.—.

..//..



**Siro Barro Fernández**  
**Abogado tributarista Socio de Alemany, Escalona & De Fuentes**

## RESUMEN

A la luz de la legislación vigente y de la posible reforma que pueda llevarse a cabo próximamente, la canalización de inversiones en otras entidades a través de Entidades de Capital-Riesgo, especialmente de Sociedades de Capital-Riesgo, puede ser una muy buena opción. No obstante, convendrá analizar con detalle cada inversión y cada caso, y seguir atentos a esos posibles cambios legislativos y a nuevos pronunciamientos administrativos o judiciales relacionados con esta materia.

## CONTENIDO

El Impuesto sobre el Patrimonio ("IP") es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas. El rendimiento de este impuesto se encuentra cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas, quienes podrán asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

En la actualidad existen diferencias notables entre unas comunidades autónomas y otras, como lo demuestra el hecho de que, por ejemplo, en Madrid la normativa vigente contemple una bonificación de la cuota del 100% (es decir, no resulta cuota a ingresar por este Impuesto, sea cual sea el patrimonio del contribuyente), mientras que en otras comunidades autónomas se devenga la cuota en su totalidad, y sus residentes pueden llegar a pagar cada año, en concepto de cuota por este Impuesto, hasta un 3,5% del valor de su patrimonio neto.

Estas desigualdades tan significativas en la tributación por este Impuesto, dependiendo de la comunidad autónoma donde se establezca la residencia habitual, han generado un bronco debate político, hasta el punto de que, previsiblemente, en los próximos meses el Gobierno de la nación impulsará una reforma de la financiación de las comunidades autónomas que conlleve una armonización de los tributos cedidos en todo el territorio nacional, con la supresión de bonificaciones en cuota o la fijación de porcentajes máximos de bonificación.

Por tanto, a la vista de esos posibles cambios estructurales impositivos conviene revisar, si cabe aún más, el cumplimiento de los requisitos exigibles para beneficiarse de los incentivos y exenciones contemplados por la normativa vigente, de modo que el alcance de una probable reforma legislativa de este Impuesto no conlleve un quebranto económico significativo, año tras año.

Igualmente, resulta muy aconsejable plantearse a estos efectos alternativas de inversión eficientes, que permitan acceder en las mejores condiciones posibles a tales incentivos y exenciones.

Teniendo en cuenta la existencia de una exención en el IP aplicable sobre la participación en entidades, la inversión a través de Entidades de Capital-Riesgo ("ECR") puede ser una buena elección, como analizamos a continuación.

Exención aplicable sobre la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados La Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP contempla una serie de exenciones. Una de ellas se refiere a participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados.

Uno de los requisitos exigibles para aplicar la exención (1), aparte de que la participación directa en la entidad sea de al menos el 5% (o del 20% conjuntamente con el cónyuge y determinados familiares), es: "Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas".

A estos efectos no se computarán, entre otros, los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

..//..

## ¿Cuál ha sido el impacto fiscal de operaciones e imputaciones de IRPF durante el estado de alarma?

# A25

Actualidad jurídica Aranzadi, N° 966, 2020



**Xavier López Villaécija**  
**Director Area Fiscal**  
**Sanahuja Miranda Abogados**

### CONTENIDO

La pandemia de COVID-19 está suponiendo una emergencia sanitaria a nivel global, de la que inevitablemente deriva un perjuicio muy grave en la economía.

A fin de intentar paliar los efectos de la crisis económica, el Gobierno estatal, autonómicos y los entes locales, han aprobado multitud de normativas dirigidas a reforzar la liquidez del tejido productivo y evitar la salida del mercado de actividades económicas; entre otras, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma.

La obligada instauración del estado de alarma conllevó limitaciones en la apertura de negocios, en el aforo de clientes en los establecimientos, así como, entre otras consideraciones, en la libertad de circulación de las personas y de los vehículos. Producto de esta excepcional situación, se analiza a continuación el impacto fiscal que deriva de la aplicación del precepto legal en cada supuesto, y de las resoluciones de la Dirección General de Tributos, a través de distintos pronunciamientos que a continuación se exponen.

#### **Retribución en especie por la cesión del uso del vehículo por la empresa durante el estado de alarma**

En primer lugar, indicar que la Dirección General de Tributos (DGT) aclara que el estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos durante dicha situación de excepcionalidad.

En segundo lugar, teniendo en cuenta el concepto de retribución en especie del art. 42.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF), que exige "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda", la imputación al contribuyente de la retribución en especie deriva de la obtención del derecho de uso del vehículo, existiendo dicha retribución en la medida en que este tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

En base a lo anterior dispuesto, según consulta reciente de la DGT, procede la imputación de un rendimiento de trabajo en especie por el vehículo durante la vigencia del Estado de Alarma.

#### **Imputación de rentas inmobiliarias por la segunda vivienda durante el período de estado de alarma**

Con carácter general, la imputación de rentas inmobiliarias no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda sino su disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atiende a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la no posibilidad de utilización de la segunda vivienda.

Al limitar la Ley los casos en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas, considera la DGT que el período de estado de alarma no puede quedar excluido de la imputación de rentas inmobiliarias de las segundas residencias.

#### **Plazo de los dos años para reinvertir en la vivienda habitual**

Se analiza el supuesto consistente en que el contribuyente tuvo el vencimiento del plazo establecido en el art. 41 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF) de los dos años para la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, durante el estado de alarma.

A este respecto, conviene señalar que desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), hasta el 30 de abril de 2020 quedaron suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria; por tanto, se paralizó el cálculo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del RD 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020, no computando por tanto este período a dichos efectos.

Afectación de la reducción del precio de los alquileres por la crisis del COVID-19 a los arrendadores, a efectos de IRPF La consulta de la DGT refiere al supuesto en el que el propietario de unos inmuebles, que tiene cedidos en arrendamiento, ha establecido una reducción de la renta de alquiler para el período correspondiente al estado de alarma.

A este respecto, las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler sí afectan a la determinación del rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente al período durante el que se aplican los nuevos importes acordados por las partes. Asimismo, serán deducibles los gastos necesarios para el alquiler, incurridos durante el período al que afecte la modificación, sin que, en ningún caso proceda la imputación de rentas inmobiliarias.

..//..



Yi Zhou  
Abogado de Fiscal de Pérez-Llorca

## CONTENIDO

El pasado 23 de julio de 2020, la sección 2ª de la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dictó una nueva sentencia que viene a analizar, entre otras cuestiones, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados («AJD») en las escrituras que documentan novaciones del préstamo hipotecario mediante inclusiones de cláusulas financieras distintas al plazo e interés y por tanto, no amparadas por la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo concluye que la base imponible del AJD debe ser el valor económico de las cláusulas financieras incluidas y no la responsabilidad hipotecaria total, como pretendía la administración. Dicha sentencia viene a consolidar una línea jurisprudencia del Tribunal Supremo que se inició en el año 2019 con la sentencia 338/2019, de 13 de marzo.

### Delimita la capacidad económica susceptible de imposición

Las conclusiones alcanzadas en estas sentencias resultan de sumo interés, porque el Tribunal Supremo, por primera vez, pone en conexión la base imponible del impuesto y el contenido material del hecho imponible, delimitando así, la capacidad económica susceptible de imposición. A pesar de que esta línea jurisprudencial solamente se refiere a la determinación de base imponible del AJD en supuestos de escritura que documenta novaciones hipotecarias, puede ser el punto de partida para dotar de sentido económico a un impuesto que se ha caracterizado tradicionalmente por su exacerbado formalismo.

Así, la cuota variable del AJD, documento notarial, es impuesto indirecto que grava la formalización de actas notarias y documentos públicos que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.
2. Que tenga por actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad. Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
3. Que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

Por tanto, se trata de un impuesto que puede someter a gravamen a un gran abanico de operaciones a tipos de gravámenes que varía entre el 0,75 % y el 3 %, por el simple hecho de formalizarse en un documento público.

Esta última circunstancia ha sido tradicionalmente uno de los principales problemas en la configuración del impuesto, puesto que el AJD no grava de forma inmediata una manifestación económica determinada, siendo por ello cuestionable que el impuesto sea compatible con el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución española.

El mejor reflejo de ello, es que una misma operación, de formalizarse en documento privado, no quedaría sujeta a gravamen por dicho impuesto.

Esta circunstancia ha llevado a que una parte de la doctrina, así como la propia comisión de expertos formado para la reforma del sistema tributario español en el año 2014, plantease la conveniencia de derogar este impuesto.

Sin embargo, la compatibilidad del impuesto con dicho principio constitucional ha quedado salvaguardada en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, en los que se concluía que la configuración del impuesto no vulneraba el principio de capacidad económica por la simple razón de que el hecho imponible del impuesto exige la existencia de un «acto o contenido con contenido valuable», lo que supone claramente la existencia de una manifestación económica susceptible de gravamen.

A pesar de la aparente compatibilidad del impuesto con el principio constitucional de la capacidad económica, dichos pronunciamientos no daban solución a un problema adicional que planteaba el impuesto:

### ¿Cuál es el contenido valuable que debe someterse a gravamen?

En este sentido, la posición tradicional de la Administración y de los tribunales ha sido considerar que el contenido sometido a gravamen debe ser el acto que en su integridad se documenta y que accede al Registro.

Es decir, en el caso enjuiciado, el contenido económico sometido a gravamen sería la responsabilidad hipotecaria del préstamo hipotecario modificado, por ser este acto el que se inscribe en el Registro de la Propiedad.

Sin embargo, esta posición supone una falta de conexión entre el hecho imponible del AJD y su base imponible, lo que determinaba un resultado manifiestamente contrario al principio de capacidad económica.

..//..



**Daniel Cuyás Prat**  
**Asociado sénior**  
**Cuatrecasas**

## CONTENIDO

El Proyecto de Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, actualmente en tramitación, propone introducir sustanciales modificaciones en la Ley General Tributaria en el año en que esta va a cumplir la mayoría de edad.

El saber popular dice que todo depende del cristal con que se mire y esto es perfectamente aplicable a esta reforma: en líneas generales, los contribuyentes no puedan calificar la reforma como buena y, en cambio, es muy posible que los funcionarios de la Agencia Tributaria estén más que satisfechos con la misma.

Baste solo un ejemplo: se propone dar rango legal a determinadas prácticas administrativas que durante los últimos años han recibido respuestas desfavorables de los tribunales.

De entre las muchas novedades, en este artículo abordaremos dos de las más relevantes: las que se proponen introducir en materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

En primer lugar, el Proyecto de Ley contempla unos nuevos recargos, que se determinarán de la siguiente forma:

- Si la presentación de la autoliquidación (extemporánea o complementaria) se efectúa sin que hayan transcurrido doce meses desde la finalización del plazo establecido para la presentación, el recargo será un porcentaje igual a un uno por ciento, más otro uno por ciento adicional por cada mes completo de retraso.
- En cambio, si estamos ante un retraso del contribuyente superior a los citados doce meses, el recargo será un porcentaje fijo del quince por ciento.

El régimen de intereses de demora en materia de recargos por declaración extemporánea se mantiene inalterado: los intereses de demora no se exigirán ante retrasos inferiores al año y, por el contrario, si el retraso es superior al año sí se liquidarán intereses, pero tan solo por el exceso respecto de dicho umbral de doce meses.

Tampoco se contempla modificación alguna respecto de la reducción del 25 % regulada en el apartado quinto del artículo 27 de la Ley General Tributaria.

En este sentido, es de agradecer que se permita a los contribuyentes recurrir los recargos sin que este hecho comporte la pérdida de la reducción, a diferencia de lo que ocurre con la reducción del 25% aplicable a las sanciones (reducción que, dicho sea de paso, el mismo Proyecto de Ley contempla ampliar a un 40%).

Así las cosas, nos encontramos ante un nuevo régimen de recargos que siempre será más favorable para el contribuyente: sea cual sea el retraso en la presentación de la autoliquidación, el recargo que se exigiría de acuerdo con el texto del Proyecto de Ley sería inferior al que se liquidaría conforme a la redacción legal actualmente vigente.

Por motivos estratégicos es muy recomendable tener presente la Disposición Transitoria única, que prevé que este nuevo régimen de recargos sea de aplicación retroactiva, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario (lo cual, según hemos apuntado, sucederá siempre y en todo caso) y a condición de que el recargo no haya adquirido firmeza.

En este sentido, se prevé que la revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa sea realizada por el tribunal que esté conociendo de la reclamación o recurso que se siga contra el recargo liquidado según la normativa actual.

En segundo lugar, el Proyecto de Ley añade una previsión el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria conforme a la cual, como regla general, no se exigirán recargos por declaración extemporánea en los supuestos en los que el contribuyente regularice una o varias autoliquidaciones para adecuarlas al criterio que haya establecido la Administración con ocasión de la comprobación de otra autoliquidación.

Cuatro requisitos para evitar los recargos Hemos dicho que en estos casos como regla general no se exigirán recargos porque, para que se eviten los recargos, deben concurrir de forma simultánea hasta cuatro requisitos:

- La autoliquidación complementaria debe presentarse en un plazo máximo de seis meses, a contar desde la fecha de notificación de la liquidación en la que la Administración ha puesto de manifiesto su criterio.
- Debe producirse un completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la autoliquidación complementaria.
- No puede instarse la rectificación de la autoliquidación complementaria ni recurrirse la liquidación practicada por la Administración.
- La regularización efectuada por la Administración no tiene que haber derivado en la imposición de una sanción.

..//..

## Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria

# A28

Actualidad jurídica Aranzadi, N° 972, 2021



**Coral Yáñez**  
Socia codirectora de Bird & Bird en España

### CONTENIDO

Desde su creación por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) ha generado fundadas dudas sobre su legalidad.

Primero fue el Tribunal Supremo (TS) el que se hizo eco de estas dudas de los contribuyentes y elevó al Tribunal Constitucional (TC) dos cuestiones de inconstitucionalidad, mediante sendos autos de 14 de junio de 2016 (Rec. 2554/2014 y 2955/2014), invocando: (i) la existencia de doble imposición, al gravar el IVPEE el mismo hecho imponible, actividad económica o manifestación de capacidad económica ya gravado por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); y (ii) la ausencia de la pretendida finalidad extrafiscal del impuesto.

En sus autos de 13 de diciembre de 2016 el TC acordó no admitir a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad por considerar que no le competía resolver cuestiones reservadas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como son la tributación energética y, especialmente, el análisis de legalidad o no de nuevas figuras impositivas en este ámbito.

El 20 de junio de 2018 el TC inadmitió a trámite una nueva cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS, alegando que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera per se ningún precepto constitucional (en cuanto nuestro ordenamiento jurídico solo proscribía la doble imposición entre tributos autonómicos y tributos estatales o locales), si bien no entró a valorar la posible inexistencia de una finalidad extrafiscal del IVPEE.

Posteriormente, mediante auto de 22 de febrero de 2019, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana planteó cuatro cuestiones prejudiciales para que el TJUE determinase si el IVPEE es contrario a las Directivas 2018/118, relativa al régimen general de los impuestos especiales (en cuanto impuesto indirecto con exclusiva voluntad recaudatoria) 2009/28, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (en cuanto el IVPEE no tiene finalidad medioambiental y es contrario al principio de libre competencia y de fomento de las energías renovables) y 2009/72, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (por distorsionar el mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red).

Todas ellas han sido rechazadas por la sentencia de 3 de marzo de 2021 (Asunto C-220/19) del TJUE, que declara la conformidad del IVPEE con el Derecho Comunitario.

Así, sobre la cuestión prejudicial primera, relativa al posible carácter indirecto del IVPEE, el TJUE considera que, pese a que su aplicación pudiera incrementar el precio final de la energía, no puede asegurarse que vaya a repercutirse íntegramente sobre el consumidor. Por ello, considera que el IVPEE tiene carácter directo.

El TJUE también analiza cómo se calcula el IVPEE y concluye que la base impositiva no depende de la cantidad de electricidad producida, por lo que no se puede considerar que afecte de manera directa al consumo.

#### Compatibilidad del impuesto con la legislación europea

A continuación, el Tribunal de Luxemburgo responde conjuntamente a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, relativas a la compatibilidad del impuesto con la legislación europea sobre fomento de energías renovables.

Según la sentencia, el Derecho Comunitario no se opone a que una ley nacional establezca un impuesto que grave con un tipo único la producción de electricidad, incluso cuando se produzca mediante fuentes renovables.

También considera irrelevante que el objetivo del impuesto no sea proteger el medioambiente, sino aumentar el volumen de ingresos presupuestarios.

A este respecto, el TJUE clarifica que, a pesar de que la Directiva 2009/28 permita a los Estados miembro establecer sistemas de apoyo para promover las energías renovables, no está prohibido que estos puedan gravar a las empresas que desarrollan dichas fuentes de energía. En cuanto a la cuarta cuestión prejudicial, el Tribunal Europeo no aprecia que el IVPEE cause una distorsión de la competencia entre los Estados, ni que los ingresos procedentes de su percepción puedan constituir una ayuda de Estado.

Por último, el Tribunal no entra a analizar si el tributo cumple con el principio de no discriminación de la Directiva 2009/72, pues aclara que los impuestos no se engloban en el ámbito de aplicación de las normas de la UE en materia de subvenciones y esta no tiene por objeto el logro de la armonización fiscal de la industria eléctrica.

..//..



**Nazario Mendoza**  
Socio de Fiscal Écija

**Alejandro Fernández**  
Asoclado. Écija

## CONTENIDO

La irrupción del comercio electrónico y la digitalización de la economía han provocado la necesidad de introducir medidas en nuestro sistema tributario que permitan su adecuación a la situación actual.

En concreto, y en la medida en la que cualquier operación de comercio electrónico tiene ión en la imposición indirecta, se ha hecho necesaria la revisión de la normativa en el IVA.

Y es que el impacto en este Impuesto depende tanto de la naturaleza de la (si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios), como de la (particular, o empresario o profesional) y localización de las partes intervinientes. en un principio el sistema del IVA estaba pensado como una tributación en origen, el de la economía digital que permite a los consumidores adquirir fácilmente bienes y veedores de todo el mundo, lleva necesariamente a una regulación basada en la estino.

Por esta necesidad de adaptación del sistema del IVA, la Comisión Europea formuló un ambicioso plan de acción diseñado en distintas fases, encaminado a modernizar y simplificar el IVA del comercio electrónico transfronterizo, y cuyos pilares se basaban en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, y en la ampliación del mecanismo de ventanilla única aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, y a los prestados por vía electrónica, además de otras medidas.

La adopción de estas medidas por los Estados debía entrar en vigor de forma progresiva, unas a partir del 1 de enero de 2019, y otras a partir del 1 de enero de 2021.

Sin embargo, y como consecuencia de la situación provocada por el COVID-19, el segundo grupo de medidas entrarán finalmente en vigor el próximo 1 de julio de 2021.

Estas medidas afectan, principalmente, a las ventas online transfronterizas, al sistema de ventanilla única, a los marketplaces y a las reglas de localización del IVA, consolidando el principio de tributación en destino:

- Unificación de los umbrales en las ventas a distancia.

En la actualidad, las ventas a particulares establecidos en los distintos países comunitarios se localizan en origen (lugar de establecimiento del vendedor), y por lo tanto la entrega de bienes se encuentra sujeta en dicho Estado, debiendo repercutir IVA en el país de partida de los bienes.

Y ello siempre y cuando no se superen determinados umbrales de ventas anuales a ese Estado Miembro (delimitados por éstos).

Como novedad se introduce la armonización de dicho umbral, para todos los Estados miembros, en un importe anual de 10.000 euros, a partir del cual se tributará en el país de destino.

De igual modo, se amplía el sistema de ventanilla única, que permite que los empresarios que realicen estas operaciones no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado en el que superen dicho umbral para cumplir con las obligaciones tributarias del Estado miembro de destino de la mercancía, pudiendo por tanto presentar sus declaraciones desde un portal habilitado a tal efecto en su Estado de residencia.

- Introducción de un nuevo régimen opcional de ventanilla única para las ventas a distancia de bienes que hayan sido previamente importados a través de cualquier Estado miembro cuyo valor no supere los 150 euros.

Con dicho régimen, se permitirá ingresar en un único Estado miembro las cuotas de IVA relativas a todas las ventas a distancia de bienes importados, de tal modo que el IVA a la importación no sea exigible en el momento de la importación de los bienes en la UE sino en el momento de la entrega al cliente final.

- Eliminación de la exención del IVA en importaciones de escaso valor.

La nueva normativa deroga la exención para pequeñas importaciones de bienes con valor inferior a 22 euros.

Es decir, cualquier importación estará sujeta a IVA en el Estado miembro de destino de la mercancía, salvo que su valor sea inferior a 150 euros y haya optado por el régimen opcional de ventanilla única anteriormente indicado.

..//..



**María Jimena Crespo Garrido**  
**Universidad de Alcalá**

## SUMARIO

1. EL NUEVO ENTORNO INTERNACIONAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE
2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
3. APLAZAMIENTO EN LA TRANSPOSICIÓN DE DAC-6 CON MOTIVO DE LA PANDEMIA PROVOCADA POR LA COVID-19.
4. CONCLUSIONES.
5. BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

La transposición de la sexta versión de la Directiva comunitaria que insta a los Estados miembro a facilitar información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva se ha realizado en cada uno de los países en momentos diferentes entrañando dificultades muy diversas. En el caso español la adaptación de la normativa interna a la Directiva ha puesto en primera línea del debate doctrinal cuál es el límite al secreto profesional por parte de los asesores fiscales, de manera que sean compatibles la obligación de transmisión de información, con el sigilo impuesto por su código de comportamiento. Para conocer estas obligaciones, el intermediario fiscal deberá aclarar, conocer y exponer su grado de participación en la redacción del mecanismo susceptible de comunicación. La existencia de mecanismos de planificación fiscal agresiva no sólo erosiona las bases imponibles declaradas en los países, sino que evidencia la necesidad de actualizar las listas de territorios no colaborativos y, en el ámbito nacional señala a los códigos de buenas prácticas, como un mecanismo de colaboración con las Administraciones públicas de gran trascendencia como elemento complementario.

## CONTENIDO

### 1. EL NUEVO ENTORNO INTERNACIONAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE

Las economías de la OCDE han sufrido en los últimos años un deterioro de las bases imponibles que han obligado a la adopción de medidas –tanto en los Estados miembro de la Unión Europea como a los países de la OCDE– dirigidas a eliminar o, al menos amortiguar, la caída de la recaudación derivada de la erosión de las bases imponibles.

Este deterioro de recaudación puede ser especialmente relevante en una situación de crisis económica, como la que atenaza a la economía mundial en la era post-COVID. Por ello, la determinación del lugar de tributación es un elemento esencial a pesar de la existencia de territorios en los que la tributación es inexistente y no se transmite información alguna al país de residencia de la persona física o jurídica.

Por esto es necesario que se adopte un criterio único en la definición del “lugar de residencia”, y por tanto de gravamen de los rendimientos y especialmente de las rentas del capital y ganancias patrimoniales percibidas en cualquier lugar del mundo, pues el capital es el factor más fácilmente movable. Y, simultáneamente se trabaje por reducir el número de jurisdicciones no colaborativas en materia de transmisión de información, de manera que cada vez se haga más difícil la deslocalización de rentas.

Estos conflictos de soberanía fiscal se han solucionado tradicionalmente a través de acuerdos entre países, en los que se establecen las normas de distribución de soberanía, pero a medida que la erosión de bases imponibles se ha agudizado se fue imponiendo la necesidad de establecer una coordinación internacional, aplicable a todos los escenarios. Y en la transmisión de información la colaboración entre Administraciones adquiere un papel muy relevante.

#### 1.1. Competencia lícita y transparencia en la comunicación

La realidad económica internacional de erosión de las bases imponibles obliga a poner el foco en aquellas actividades que puedan tipificarse como propias de planificación fiscal perjudicial, en las que se produce un traslado de beneficios a lugares de baja o nula tributación.

Para ello, desde la OCDE se ha tratado de minimizar la aplicación de convenios bilaterales, sustituyéndolos por aquellos de carácter multilateral, en aras a garantizar la transparencia y la comunicación entre los Estados.

Y, por otro lado, se pretenden reducir los territorios no colaborativos, cuando los países se hayan comprometido a facilitar información.

..//..

## Novedades tributarias para el año 2021

# A31



### Se mantienen las diferencias impositivas entre comunidades

Món jurídic: butlletí del Col·legi d'Advocats de Barcelona, N.º. 333, 2021



**Silvia Piedra Porras**  
**Collegiada Núm: 2.158**  
**(Collegi de Sant Feliu de Llobregat)**

#### SUMARIO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

#### RESUMEN

Aprovechando la entrada en vigor de la LPGE y el incremento de tipos que dicha Ley ha producido, la autora expone una didáctica comparativa del impacto que la norma supone para las diferentes comunidades autónomas. Para ello se comparan los impuestos con competencias legislativas de las CCAA (IRPF, IP, y ISD), y al final se concluye que en Madrid disfrutan de un régimen mucho menos gravoso que en el resto de comunidades.

#### CONTENIDO

Como viene siendo habitual, la reciente aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (LPGE) ha introducido modificaciones en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en sede del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) incrementado los tipos impositivos aplicables en ambos impuestos.

Este incremento hace aún más patente las desigualdades impositivas entre las Comunidades Autónomas, que no solamente afectan a estos impuestos sino también al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Seguidamente, analizaremos el impacto de estas modificaciones en Cataluña y comparemos la tributación efectiva en los citados impuestos con otras Comunidades Autónomas, dado que, desafortunadamente, la carga tributaria es diferente en función de la residencia fiscal del contribuyente.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

La LPGE modifica la normativa del IRPF para incrementar la tributación con efectos desde 1 de enero de 2021, introduciendo un nuevo tramo en la escala de gravamen estatal aplicable a la base liquidable general que supone un incremento de tributación de hasta 2 puntos para las rentas superiores a 300.000 euros.

Dicho incremento, sumado a los incrementos que las Comunidades Autónomas han establecido para sus contribuyentes, supone que la tributación de estos sea diferente, a igualdad de rendimientos, en función de la Comunidad en la que se resida, pudiendo dicha diferencia, en algunos casos, llegar casi a los 10 puntos porcentuales.

Este es el caso para los contribuyentes residentes en Madrid y Valencia, donde, como se refleja en el siguiente cuadro comparativo de cuatro Comunidades, las rentas superiores a 300.000 euros tienen una diferencia de 8,5 puntos porcentuales, del 45,5% de Madrid al 54% de Valencia.

Renta (€)	Madrid	Valencia	Cataluña	País Vasco
Mayor de 300.000 €	45,5%	54,0%	47,0%	47,0%
Dª 130.000 € a 300.000 €	48,0%	53,0%	45,0%	45,0%
Dª 110.000 € a 130.000 €	43,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 100.000 € a 110.000 €	43,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 80.000 € a 100.000 €	40,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 60.000 € a 80.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 50.000 € a 60.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 40.000 € a 50.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 30.000 € a 40.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 20.000 € a 30.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Dª 10.000 € a 20.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Menor de 10.000 €	42,0%	47,0%	42,0%	42,0%
Diferencia	8,5 puntos	8,5 puntos	0 puntos	0 puntos

## El COVID-19 y la necesidad y oportunidad de revisar la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros

# A32

Actualidad jurídica Aranzadi, N° 967, 2020



**José Manuel Pumar**  
Socio de Andersen Tax & Legal

### CONTENIDO

Desde el año 2012, la normativa del Impuesto sobre Sociedades recoge una limitación de carácter general para la deducibilidad de los gastos financieros netos, según la cual el importe de estos no puede sobrepasar el 30 % del beneficio operativo, permitiéndose, no obstante, la deducción de hasta un millón de euros (franquicia).

En su momento, antes de su implementación legislativa, la medida se venía justificando fundamentalmente por dos motivos concretos.

El primero, para frenar la erosión de las bases imponibles en los grupos multinacionales, que vía prestamos inter-compañías, podían artificioosamente situar el gasto financiero en soberanías fiscales de alta tributación y el ingreso financiero en soberanías de baja tributación, con el consiguiente ahorro fiscal a nivel de Grupo.

Una segunda justificación la constituyó la penalización que fiscalmente venían sufriendo las compañías poco apalancadas frente a las apalancadas, pues en las primeras la retribución del capital, vía dividendos, no constituía un gasto deducible, mientras que, en las segundas, la retribución de la financiación ajena en forma de intereses sí constituía un gasto deducible.

Por tanto, las compañías que se autofinanciaban soportaban, en igualdad de condiciones, una mayor presión fiscal que aquellas que se apalancaban.

#### Otras dos razones para justificar la medida

A las razones anteriores, el legislador español justificó la medida en dos motivos más. Uno de carácter estrictamente fiscal, es decir, recaudatorio, en un momento (año 2012) el que existía un importante déficit público que había que corregir, y otro, de carácter extrafiscal, para poner un freno al endeudamiento empresarial excesivo, que había sido un factor que agudizó en España la crisis económica de 2008.

La norma implantada se amparaba en todas esas consideraciones, si bien, valga la expresión, «matando moscas a cañonazos». En primer lugar, porque la misma no se limitó a los grupos multinacionales, en los que se podía producir una erosión de bases imponibles a nivel de Grupo.

En segundo lugar, porque a través de la franquicia de un millón de euros, de facto, quedaron al margen de la limitación las pymes, discriminando negativamente a las no pymes.

En tercer lugar, porque el límite considerado (30% del beneficio operativo), de aplicación a cualquier empresa, no tomaba en consideración el sector en el que la misma operase, y sabido es que existen sectores de la actividad con un largo ciclo de recuperación de las inversiones, que son mucho más intensivos que otros en capital (concesionarias, a tener efectos retroactivos, al menos en grado medio, pues de la limitación implantada no quedaban excluidos los gastos financieros correspondientes a financiación otorgada con anterioridad.

#### Una presión fiscal inasumible

Los reproches anteriores se hacen muchos más intensos en los momentos actuales con la crisis sobrevenida del COVID-19, que a buen seguro hará aumentar el endeudamiento de muchas empresas y la reducción de sus beneficios y, por tanto, del beneficio operativo sobre el que se calcula el límite deducibilidad de los gastos financieros.

Esta situación pudiera originar en determinadas empresas una presión fiscal inasumible, no solo desde un punto de vista material, sino también desde un punto de vista jurídico, al verse abocadas a tener que tributar en el Impuesto sobre Sociedades sobre una magnitud (base imponible) que, a consecuencia de la limitación comentada –y de otras muchas más–, se estaría apartando extraordinariamente del beneficio y, por tanto, de su verdadera capacidad económica, llegando incluso a tener que tributar por dicho impuesto con importantes pérdidas. La situación actual hace aconsejable una revisión de la norma que limita la deducción de los gastos financieros, como pudiera ser, aunque fuese de forma transitoria, elevando el límite del 30% del beneficio operativo

No abordar dicha revisión puede provocar en la situación actual que el Impuesto sobre Sociedades llegue a tener carácter confiscatorio, carácter este que no debiera quedar enervado con el argumento fácil, e irreal en muchos casos, de que el gasto no deducido en un periodo impositivo puede ser deducido en periodos futuros en los que no se supere el límite del 30 % del beneficio operativo, pues la no superación de dicho límite, para muchas empresas que operan en determinados sectores de actividad, constituye sencillamente algo casi imposible.



**Manel Planàs Vila**  
**Abogado-Socio departamento Fiscal**  
**ETL Global ADD**

## CONTENIDO

La resolución V4733-16, de 8 de noviembre de 2016, de la Dirección General de Tributos del Estado, derivada de una consulta tributaria promovida por nuestra firma, definió el tratamiento tributario de las transmisiones de presente convenidas en virtud de heredamiento acumulativo, instituto sucesorio del Derecho Civil Especial de Cataluña.

En síntesis, esta resolución confirmaba que dichas transmisiones debían quedar sujetas a la modalidad Sucesiones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y la exoneración de las posibles ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dicha resolución, como previamente había efectuado la consulta tributaria, asumía los criterios establecidos por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en su sentencia 407/2016, de 9 de febrero de 2016, dictada en referencia al instituto del pacto sucesorio del Derecho Foral gallego conocido como Apartación.

Interpretada en el marco referencial de la sentencia 407/2016, la resolución V4733-16 ha permitido concluir que la sujeción a la modalidad Sucesiones del ISD comporta la aplicación íntegra del sistema normativo de dicho tributo y modalidad, es decir, también de los beneficios fiscales establecidos para dicho impuesto.

No obstante, este criterio colida frontalmente con las resoluciones V1788-20, V1790-20 y 1792-20, de la Dirección General de Tributos del Estado, todas ellas de fecha 5 de junio de 2020 y referidas a un mismo supuesto de hecho.

### **Naturaleza sucesoria**

Tales resoluciones, cuyo objeto es un pacto sucesorio de anticipo de legítima con transmisión de presente propio del Derecho Civil Especial de Baleares, admiten la naturaleza sucesoria de las transmisiones convenidas en su amparo y, acorde a ello, su sujeción a la modalidad Sucesiones del ISD. No obstante, niegan a las mismas la reducción por transmisión de empresa familiar al considerar que, dada la supervivencia del transmitente, su aplicación constituiría un supuesto de aplicación analógica extensiva de un beneficio fiscal.

Estas líneas deben expresar su más contundente rechazo a dicha interpretación, incoherente e ilógica frente al propio procedimiento judicial concluido con la indicada sentencia 407/2016, en el cual la Abogacía del Estado intentaba evitar el tratamiento más beneficioso para el Constatando que dicho tratamiento más beneficioso deriva de la aplicación de las correspondientes ventajas fiscales tanto en la modalidad sucesiones del ISD como en el IRPF a criterio del que suscribe, solo cabe concluir que la aplicación de tales reglas debe entenderse en su integridad, es decir, también en cuanto a sus ventajas fiscales.

Junto a otros argumentos que excederían la extensión de esta columna, avala especialmente nuestra interpretación que el Tribunal Supremo, en su misma sentencia 407/2016, haya confirmado expresamente la aplicación al caso de referencia de «la exención fiscal, o excepción de gravamen» [cita textual], sin apreciar aplicación extensiva de dichos beneficios fiscales. Circunstancia ignorada u obviada por la Dirección General de Tributos que, a nuestro criterio, desacredita definitivamente el reciente posicionamiento de dicho organismo.



**Sara Fragua**  
Asociada en Deloitte

**Carlota Rosanas**  
Asociada senior en Deloitte

### CONTENIDO

El pasado 23 de septiembre se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. De acuerdo con la exposición de motivos del texto, el objetivo de esta norma es proporcionar una regulación «suficiente, transversal e integrada» del teletrabajo.

Sin embargo, esta voluntad de regular el teletrabajo en todas sus vertientes no se ha visto colmada en el articulado del Real Decreto-ley. Así, tenemos que lamentar la ausencia de previsiones que, en materia de IVA o de IRPF, podrían haber dado seguridad jurídica a las empresas, evitando en un futuro próximas situaciones de conflicto con la Administración tributaria.

Por ejemplo, la norma establece que la empresa debe asumir los gastos de los equipos necesarios para el desarrollo de la actividad laboral en remoto, pero no realiza previsión alguna acerca de la deducibilidad de estos gastos. En la medida en que se trata de bienes destinados a la actividad empresarial, la cuota del IVA relacionada con la compra de dichos equipos debería ser íntegramente deducible para el empresario. No obstante, la Inspección de los Tributos viene manteniendo un criterio distinto, y acostumbra a negar la deducibilidad de parte de la cuota de IVA por no haber podido demostrar que los empleados han destinado las herramientas exclusivamente a un uso profesional.

El artículo 42 de la Ley del IRPF establece que «constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado (...).» Dado que bajo el nuevo Real Decreto-ley la empresa debe asumir el gasto de los equipos necesarios, el otorgamiento de estos podría constituir una renta en especie, si se utilizaran para fines particulares.

#### Política de uso

Resultaría muy recomendable, por tanto, que las compañías contaran con una política de uso de los elementos que entregan. Así, aplicando la diligencia debida, se aseguraría que el uso de los equipos fuera puramente profesional, quedando prohibido el uso para fines personales. Algunos ejemplos sobre cómo materializar esta diligencia podrían ser la incorporación de sistemas de protección de la información, restricciones en el acceso a contenidos de índole personal (como, por ejemplo, redes sociales o correo no corporativo), y añadiendo protocolos de seguridad en el control los documentos compartidos, entre otros. De esta forma, y poniendo la compañía todos los medios en su poder, podría parecer que quedara suprimida la existencia de una renta del trabajo en especie y, por tanto, la necesidad de un ingreso a cuenta.

Adicionalmente, el artículo 42 estipula que «cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.» En el caso de que los equipos no se entreguen por las compañías, sino que se adquieran por los empleados y su coste sea posteriormente reembolsado, resulta indispensable contar con la correspondiente factura probatoria. De no ser así, el reembolso se consideraría como retribución dineraria, sujeta a tributación y retención.

Un último punto, aunque no menos relevante, es la propiedad de estos elementos de trabajo. Una vez comprados, ¿pertenecen al empleado o a la empresa? Resulta indispensable que la propiedad última de dichos materiales sea de la empresa. Es decir, ante una eventual finalización o rescisión del contrato de trabajo, los materiales deberían ser reintegrados o devueltos a la compañía (propietaria real y final de los mismos) pues, en caso contrario, podrían a su vez constituir una renta del trabajo en especie.

#### Gastos de electricidad e Internet

Asimismo, la norma prevé que el empresario sufrague determinados gastos del trabajador por prestar su trabajo a distancia, como la parte proporcional de electricidad e internet destinados por el empleado al teletrabajo. El IVA implícito de esos gastos supondrá un coste adicional para los empresarios ya que las facturas irán a nombre del empleado y no de las compañías, lo cual impedirá su deducción por parte de este último. Lo mismo ocurre desde la perspectiva del IRPF pues, dada la imposibilidad de separación de los gastos personales de los del trabajo, sería necesaria una determinación aleatoria de la parte proporcional, lo cual no queda amparado bajo nuestra normativa vigente. Así, la compensación a tanto alzado de gastos de suministros por parte de la empresa constituiría, en principio, una renta del trabajo sujeta a tributación y al sistema de retenciones.

En materia de IRPF, la Inspección de los Tributos no se ha pronunciado respecto de los puntos anteriores, por lo que trabajadores y empresarios deberán seguir pendientes de cualquier actualización. Independientemente de lo anterior, no cabe duda de que una regulación de estos aspectos por parte del nuevo Real Decreto-ley habría zanjado cualquier controversia, otorgando la seguridad jurídica que garantiza la Constitución y contribuyendo a aliviar la delicada situación que están atravesando muchas de nuestras empresas.



Daniel Olábarri  
Abogado de Fiscal de Pérez-Llorca

## CONTENIDO

El pasado 23 de octubre de 2020 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Se inicia así finalmente el recorrido parlamentario de una norma que, pese a que su anteproyecto fue sometido a información pública a finales de 2018, había visto demorada su tramitación por la doble convocatoria de elecciones generales en 2019, primero, y por la crisis provocada por la COVID-19, después.

El Proyecto de Ley incluye modificaciones, de diferente calado, en los principales tributos del sistema impositivo español, pero es la Ley General Tributaria la que se ve afectada en una mayor medida. Entre las muchas propuestas contempladas en el Proyecto, analizaremos dos de ellas relacionadas con la labor recaudatoria de la Administración y que tienen, como objetivo principal, incentivar el rápido y voluntario cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### Reforma del sistema de recargos por declaración extemporánea

La primera de ellas es la reforma del sistema de recargos por declaración extemporánea. Se trata, sin duda, de una de las propuestas de mayor impacto del Proyecto, pues modifica de manera profunda una institución de gran arraigo en nuestro Derecho tributario y que había permanecido prácticamente inalterada desde su introducción en el año 1995.

En concreto, el Proyecto de Ley prevé la sustitución de los porcentajes actuales de recargo (que oscilan entre el 5 % y el 20 %) por un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes de retraso en la presentación de la autoliquidación o declaración. Así, la presentación de una autoliquidación durante el primer mes después de finalizado el plazo establecido implica la imposición de un recargo del 1 %, mientras que si dicha presentación se realiza entre uno y dos meses después del plazo fijado el recargo será del 2 %, y así sucesivamente. En caso de que la autoliquidación o declaración se presente con un retraso superior a doce meses, el recargo a aplicar será del 15 % en todo caso. Debe señalarse que estos nuevos porcentajes de recargo continuarán siendo compatibles con la reducción del 25 % por pronto pago.

No obstante, quizá la reforma más relevante sea la inclusión de un supuesto de inexistencia de recargo cuando, mediante la presentación extemporánea, se regularicen períodos de un concepto impositivo por los mismos hechos por los que la Administración hubiera regularizado otros períodos distintos, sin haber impuesto sanción. Se pretende así que, una vez la Administración fije, para un determinado ejercicio, un criterio en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, sea el propio contribuyente quien, dentro de un plazo de seis meses, voluntariamente lo incorpore al resto de ejercicios no prescritos, ingresando el importe correspondiente, sin necesidad de esperar a que sea la propia Administración la que tenga que iniciar un nuevo procedimiento.

### Efectos de las segundas y ulteriores solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o suspensión

La segunda de las modificaciones contribuirá a reducir la litigiosidad en una materia que, en un contexto de crisis económica y dificultades para el cobro de las deudas, estaba ganando creciente importancia: los efectos de las segundas y ulteriores solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o suspensión.

Denegada una de estas solicitudes formalizada en período voluntario de pago, se otorga al contribuyente un nuevo plazo de ingreso antes del inicio del período ejecutivo. No obstante, en el supuesto de que, durante este nuevo plazo de ingreso, el contribuyente plantease otra solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o suspensión, la Ley General Tributaria no aclaraba, de manera indubitada, si esa nueva solicitud impedía el inicio del período ejecutivo en tanto no hubiese resolución denegatoria.

Esta falta de claridad en la normativa posibilitaba que los contribuyentes encadenasen sucesivas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación y suspensión, retrasando de manera casi indefinida la ejecutividad de sus deudas tributarias, sin que los tribunales hubieran resuelto de manera firme y reiterada si esas sucesivas solicitudes impedían el inicio del período ejecutivo.

Ante esta situación de incertidumbre, y el abuso que algunos contribuyentes aparentemente hacían de ella, el Proyecto de Ley zanja de manera definitiva la polémica y establece que las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación y suspensión formalizadas durante el período de ingreso abierto con la notificación de la denegación de una solicitud anterior no impedirán el inicio del período ejecutivo. Se trata, sin duda, de una medida que limitará la capacidad de los contribuyentes de retrasar el momento de pago de sus deudas tributarias.

En definitiva, nos encontramos ante dos medidas cuya finalidad principal es incentivar a los contribuyentes al pago rápido y voluntario de sus deudas tributarias. Está por ver si la situación económica actual permite a los contribuyentes disponer de la liquidez suficiente para hacerlo.



Moises Oller Augusto  
Abogado fiscalista de Cuatrecasas

## CONTENIDO

A menos de dos meses para la aplicación efectiva de la Directiva 2018/822 (DAC-6), en España continuamos sin una norma de transposición y ello hace que se acentúen las numerosas dudas interpretativas que se plantean entorno a esta gran apuesta de la Unión Europea para combatir la elusión y evasión fiscal desde su aprobación en junio de 2018.

La DAC-6, que obliga a reportar información sobre un conjunto de operaciones en el ámbito de la fiscalidad internacional por parte de sus intermediarios, no contempla una lista detallada (white list) de esas operaciones, sino unos supuestos genéricos (señas distintivas) que están siendo interpretados de forma dispar por parte de los Estados miembros.

Como ejemplo de ello encontramos señas distintivas como la A3 –mecanismos con documentación o estructura sustancialmente estandarizadas– en la que algunos Estados incluyen, a través de sus guías interpretativas, operaciones muy corrientes como los sistemas de cash-pooling intragrupo o la constitución de sociedades que apliquen algún régimen fiscal especial (en España, regímenes como el de las SOCIMI o el de entidades de arrendamiento de viviendas). También la seña B2, prevista para los mecanismos en los que se produzca una conversión de rentas en capital, donaciones u otras rentas, en la que algunos Estados miembros incluyen los acuerdos de desplazamiento transfronterizo de trabajadores en los que se pacte una renta que tuviera distinta calificación fiscal en el país de origen y el de destino, o la conversión de un préstamo ordinario en un préstamo participativo.

Todo ello puede conllevar un «over reporting» que, a mi entender, no persigue esta Directiva y tampoco creo que sea eficiente para las administraciones tributarias de los distintos Estados miembros, que son las que deben procesar la información con el objetivo de detectar prácticas de planificación fiscal agresiva. Y todo ello puede resultar más costoso si se producen asimetrías de información entre distintos Estados miembros.

### Criterio de «beneficio principal»

Otro aspecto controvertido es el alcance de la aplicación práctica del criterio de «beneficio principal» que prevé la Directiva como requisito «adicional» para que determinadas operaciones sean reportables, y que consiste en que el beneficio principal o uno de los principales beneficios de la operación sea la obtención de un beneficio fiscal. A diferencia de la legislación proyectada en España, que contempla una definición muy amplia de este criterio, existen otras legislaciones de Estados miembros que establecen una serie de parámetros (i.e. umbrales cuantitativos o estructurales previstas en legislaciones domésticas que justifican la existencia de la ventaja fiscal) que permiten acotar lo que debe entenderse por «beneficio principal».

### Regulación del secreto profesional y contenido de la información

También ha suscitado discusión la regulación del secreto profesional porque cada Estado miembro regula esta materia de acuerdo con su Derecho interno, y ello va a generar distorsiones muy relevantes en la aplicación uniforme de la Directiva. En España, la legislación proyectada reconoce el secreto profesional a los intermediarios que presten un asesoramiento «neutral» relacionado con la operación, es decir, el asesoramiento que se limite únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable.

Otras cuestiones controvertidas que generan incertidumbre son el contenido exacto de la información a suministrar por cada intermediario a su respectiva Administración tributaria, información que no es coincidente en cada Estado miembro, o la aplicación práctica de las obligaciones de comunicación entre particulares, que deberán efectuarse en un plazo muy corto.

Muestra de estas obligaciones de comunicación tenemos la que hace referencia a la dispensa de reportar un mecanismo por parte de un intermediario cuando otro lo haya declarado previamente y haya reportado la misma información que debería suministrar el intermediario dispensado; requisito este último que cuestiona en la práctica el correcto cumplimiento de esta dispensa teniendo en cuenta la divergencia de información antes indicada.

En cualquier caso, y a pesar de que esta nueva obligación de reporte de mecanismos se dirige prioritariamente a los intermediarios, serán los contribuyentes quienes tendrán que gestionar toda la información –dado que serán estos quienes mejor conozcan todas las fases de la operación de reporte obligatorio– para que sus intermediarios puedan cumplir satisfactoriamente con la Directiva mencionada. Asimismo, a falta de intermediarios, serán los contribuyentes los obligados al reporte de operaciones y, en especial en el caso de España, porque a diferencia de otros Estados miembros los contribuyentes españoles vendrán obligados a presentar un resumen anual (a través del modelo 236) sobre la utilización en España de las operaciones que hayan debido ser previamente informadas.

Mientras avanza la tramitación de la legislación en proyecto, que debería resolver las dudas apuntadas, la recta final de este año 2020 exige abordar con la máxima celeridad un análisis de los efectos de la aplicación práctica de la Directiva en la operativa habitual de intermediarios y contribuyentes.



**Javier Ragué Santos de Lamadrid**  
Abogado de Cuatrecasas

**Diego Arribas Plaza**  
Abogado de Cuatrecasas

### CONTENIDO

Si bien las implicaciones tributarias más comentadas del Brexit hacen referencia al ámbito de la fiscalidad indirecta y aduanera, no deben perderse de vista sus consecuencias en el ámbito de la fiscalidad directa.

En primer lugar, la consumación de la salida del Reino Unido supone su condición de Estado tercero, sin que le resulten de aplicación las libertades fundamentales comunitarias (con excepción de la libre circulación de capitales) ni las Directivas relativas a la fiscalidad directa parcialmente armonizada, aunque debe destacarse su compromiso con los estándares de la OCDE. También ostenta esta condición a los efectos de la normativa doméstica española.

Por el contrario, los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos entre el Reino Unido y los Estados miembros de la Unión Europea (UE) no se ven afectados. Por ello, el papel del CDI suscrito entre España y el Reino Unido permitirá en gran medida amortiguar los efectos del Brexit, si bien en algunos aspectos sí se plantearán alteraciones destacables.

#### Supuestos con incidencia mitigada por el CDI

Intereses, ganancias de capital y cánones: las exenciones previstas en la Ley del Impuesto de No Residentes (IRNR) ya no son aplicables, si bien el CDI también prevé la posible exención de estas rentas.

Dividendos: la inaplicación de las exenciones de la Ley del IRNR es mitigada por el CDI. En primer lugar, se mantiene la posibilidad de que los dividendos percibidos por sociedades matrices estén exentos, si bien se incrementa el porcentaje de participación cualificado del 5 % al 10 %. Las instituciones de inversión colectiva (IIC) del Reino Unido pierden su exención específica, aunque la libre circulación de capitales ampararía un tratamiento igualitario con las IIC españolas si se supera el test de comparabilidad (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019). Los planes de pensiones mantienen su exención gracias al CDI. Por último, los dividendos distribuidos por las SOCIMIs quedarán en todo caso sometidos a la retención máxima del 15 % que prevé el CDI.

Resolución de conflictos: el Convenio de Arbitraje de la UE se mantiene vigente. No así la Directiva, pero el CDI prevé un procedimiento amistoso con cláusula de arbitraje.

En todo caso, debe destacarse que esta mitigación tiene como presupuesto la aplicación de los beneficios del CDI entre España y el Reino Unido. Por ello, debe tenerse en cuenta que dicha aplicación está sometida a ciertas reglas antiabuso y similares, como la cláusula del beneficiario efectivo, la regla de remisión de rentas y la regla general antiabuso (que será sustituida por la cláusula del propósito principal una vez se produzcan los efectos del Instrumento Multilateral).

#### Principales supuestos donde la salida del Reino Unido presenta incidencia material

Traslados de residencia de personas físicas y jurídicas hacia el Reino Unido: dejarán de tener asociado el tratamiento fiscal privilegiado cuando el Estado de destino es miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, de forma coherente con la inaplicación de la libre circulación de personas.

IIC del Reino Unido: ya no pueden considerarse armonizadas. Por ello, para sus socios deja de ser aplicable el régimen de diferimiento por traspasos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la exclusión del régimen de exención en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Reestructuraciones: deberá analizarse con detalle la aplicación del régimen de neutralidad para las operaciones de reestructuración en el IS, toda vez que determinados supuestos únicamente se avalan cuando la entidad en cuestión es residente en la UE o esté comprendida en la Directiva de Fusiones.

Cláusula de escape del régimen de transparencia fiscal internacional: dejaría de ser aplicable esta cláusula en caso de control sobre entidades del Reino Unido.

Contribuyentes del IRNR residentes en el Reino Unido: ya no podrían deducir los gastos vinculados con los rendimientos que obtengan sin establecimiento permanente (EP) en España, y tampoco aplicar el tipo general reducido del 19 %, que se elevará para ellos al 24 %.

Casos triangulares: cuando una renta se atribuya a un EP en el Reino Unido, el CDI relevante no es el británico, sino el suscrito entre España y el Estado donde reside la entidad titular del EP, dando lugar a implicaciones como las abordadas por la Dirección General de Tributos en su resolución V2648-19 en relación con unos intereses.

Impuestos patrimoniales: si bien la protección de la libre circulación de capitales descarta las discriminaciones de los contribuyentes del Reino Unido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020), la cuestión no está resuelta respecto al Impuesto sobre el Patrimonio: en todo caso, el CDI solo permite gravar en España algunos activos; destacadamente, bienes inmuebles en territorio español y participaciones en entidades con sustrato inmobiliario español.



**Eugenio Antonio Simón Acosta**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**

## CONTENIDO

Casualmente ahora que se avecinan fechas para mi gozosa jubilación, he vuelto a leer la conocida y excelente STC 168/2004 sobre el gravamen de protección civil de Cataluña, que me retrotrae al año 1975, cuando publiqué mis primeros ensayos sobre las tasas criticando su definición legal que todos aplaudían. Únicamente el insigne prof. Vicente-Arche tuvo la idea de perfeccionar dicha definición hablando de tributos con y sin estructura contributiva («Apuntes sobre el instituto del tributo», Civitas nº 7, 1975). Rechacé entonces que la tasa se fundamentase en los principios de capacidad económica o del beneficio, y afirmé que las tasas sirven para hacer efectivo el principio que denominé de «provocación de gastos». La idea me valió más de una crítica y solo me siguió el tempranamente fallecido prof. Mateo Rodríguez, q.e.p.d., en su no superada monografía sobre La tributación parafiscal, publicada en 1978.

### Una definición absolutamente insuficiente

La todavía vigente definición legal de tasa sigue siendo esclava de lo que dio en llamarse la «glorificación del hecho imponible», como lo siguen siendo otros conceptos de la Ley General Tributaria. Resumidamente, dice la ley que tasa es el tributo cuyo hecho imponible consiste en una actividad administrativa. Es una definición absolutamente insuficiente porque una actividad administrativa también puede ser hecho imponible de un impuesto. Tasa es, en mi opinión, un tributo cuyo hecho imponible es una actividad administrativa y su fundamento jurídico la provocación de un gasto.

Por tanto, el fundamento del tributo puede ser doble: la capacidad económica o la provocación de un gasto. La sentencia que comento consagró definitivamente este segundo principio, elevándolo a la categoría de elemento distintivo de la materia imponible o del objeto del tributo. En eso se basó el Tribunal para afirmar que la riqueza así cualificada es una materia imponible autónoma. La consecuencia, acertada a mi juicio, fue admitir la constitucionalidad del gravamen catalán de protección civil.

### Principio de compensación

Hoy, cuando son muchos los que aceptan el principio de provocación de gastos ignorando u omitiendo el origen de la expresión (salvo honrosas excepciones como, por ejemplo, la de los profs. Fernández Junquera, Checa González, Merino Jara), mi pensamiento ha evolucionado introduciendo algún matiz sobre lo que escribí en 1975. Por un lado, prefiero hablar de principio de compensación, en lugar de principio de provocación de gastos: me parece más elegante y expresivo. Por otro lado, admito que la tasa no puede definirse simplemente como tributo basado en la provocación de gastos porque, siendo cierto, es incompleto. Hoy abundan los impuestos de ordenamiento que gravan capacidades económicas cualificadas por la provocación de gastos, es decir, por el principio de compensación del que es especie en boga el principio de que «quien contamina paga».

Así pues, salvo que consideremos que los impuestos medioambientales son tasas (cosa que no parece adecuada), las tasas deben definirse como tributos cuyo hecho imponible es una actividad administrativa o un uso especial del dominio público que ponen de manifiesto la provocación de un gasto o se fundamentan en el principio de compensación. Impuestos son tributos cuyo fundamento reside, principalmente, en la capacidad económica de quien está llamado a soportarlos, sea cual fuere su hecho imponible («negocios, actos o hechos», dice el art. 2 LGT). Los impuestos gravan una manifestación de riqueza, cualificada o no por la provocación de un gasto.

## Principio de especialidad y cláusulas antiabuso en materia tributaria

¿Se avecina un cambio de tendencia?

# A39

Actualidad jurídica Aranzadi, N° 971, 2021



**Luis Rodríguez-Ramos Ladaria**  
Abogado  
Socio de Ramón y Cajal Abogados

### CONTENIDO

El principio de especialidad, según el cual la norma especial es de preferente aplicación respecto a la norma general con la que coexiste, estaba ya enunciado en el Digesto y ha sido reconocido sin matices como principio general del Derecho por nuestra jurisprudencia.

En materia de cláusulas antiabuso tributarias, ya en la Alemania de entreguerras Hensel enunciaba de alguna manera la aplicación de dicho principio de especialidad, al señalar que la norma antiabuso general introducida por la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 fue una reacción del legislador para permitir a la Administración actuar frente a conductas elusivas de los contribuyentes, que no habían sido previstas de antemano por el legislador mediante el establecimiento de réplicas del hecho imponible (presupuestos de hecho sustitutivos), que sometiesen a gravamen dichas conductas elusivas.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, la práctica de la Administración tributaria española ha ignorado sistemáticamente el principio de especialidad en lo que se refiere a la aplicación de las normas de calificación, interpretación e integración de las normas tributarias contenidas en la sección tercera del capítulo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con especial preferencia por la calificación y la simulación (especialmente la relativa) en detrimento del conflicto en la aplicación de la norma, figura para cuya aplicación el Legislador quiso reforzar las garantías del contribuyente, al establecer un procedimiento especial para su declaración y la imposibilidad de sancionar (aunque la reforma de 2015, a nuestro juicio de dudosa constitucionalidad por vulnerar el principio de lex certa y la prohibición de analogía in malam partem, introdujo un artículo 206.bis que tipifica como infracción el conflicto en la aplicación de la norma en determinados casos, no se ha producido aún el desarrollo reglamentario necesario para que resulte posible la comisión de la infracción –no existe la base de datos de precedentes administrativos en los que se declaró el conflicto–).

Buena prueba de lo anterior es que, según respuesta dada el 23 de junio de 2014 por el Secretario de Estado de Relaciones con las Cortes a una pregunta formulada en el Congreso de los Diputados, durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014, la Agencia Tributaria aplicó el conflicto en la aplicación de la norma 17 veces en todo el territorio nacional.

Los pronunciamientos de los tribunales, al menos hasta fechas recientes, tampoco han ayudado a hacer prevalecer el principio de especialidad en la actuación administrativa en supuestos de aplicación de cláusulas antiabuso pues, ante reacciones de la Administración sustancialmente distintas frente a situaciones de hecho similares, no siempre las respuestas judiciales eran homogéneas y, cuando sí lo eran, la homogeneización no siempre se producía tomando como base el principio de especialidad para aplicar la norma antiabuso más específica, como ocurrió cuando el Tribunal Supremo, en relación con los bonos austriacos, terminó homogeneizando la respuesta denegando la ventaja fiscal obtenida sin acudir a una norma antiabuso concreta.

### Jurisprudencia del TS y de la AN

Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo 1074/2020, de 22 de julio parece anticipar un cambio de tendencia en beneficio de la seguridad jurídica de los contribuyentes al afirmar algo que pudiera parecer obvio, pero que no ha sido aplicado de forma consistente, cual es la aplicación del principio de especialidad también a las normas antiabuso.

De acuerdo con dicha sentencia, «las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la calificación tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación».

Posteriormente, en la sentencia 1434/2020 de 29 de octubre, en un supuesto en el que la Administración pretendió hacer tributar por ITP al socio en vez de a las sociedades adquirentes de unas acciones, el Tribunal Supremo señaló que, dado que las instituciones no son intercambiables, para poder exigir el impuesto al socio, la Administración debió levantar el velo societario (para lo cual, se infiere, debió acudir al conflicto en la aplicación de la norma o a la simulación).

..//..

**Daniel Coronas Valle**  
**Doctor en Derecho, Colaborador Honorario**  
**Departamento de Derecho Financiero y Filosofía del Derecho**  
**Universidad de Málaga**

## SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES
- II. EL PILAR NORMATIVO EUROPEO: LA DIRECTIVA DEL AHORRO
  - 2.1. Antecedentes normativos: De 1975 a 2003
  - 2.2. La Directiva 2003/48/CE
  - 2.3. La Comunicación (2006) 254 final y la Comunicación (2012) 351 final
- III. LA DIRECTIVA 2011/16/UE Y SU EVOLUCIÓN (DAC 1 A DAC 5)
  - 3.1. La Directiva de 2011
  - 3.2. Análisis de la Directiva 2014/107/UE: El paso adelante
- IV. PANDEMIA Y REALIDADES: DAC 6
- V. CONSIDERACIONES FINALES

## RESUMEN

Durante la década 2010-2020 la Unión Europea ha desarrollado un notable impulso de los instrumentos legislativos contra el fraude fiscal en todas sus vertientes. La irrupción de estos instrumentos, cuya forma más preeminente es la Directiva, pone de manifiesto el firme compromiso de las autoridades europeas para sellar las grietas de la regulación financiera europea, tratando de alcanzar una fiscalidad más equitativa, al tiempo que evidencia el uso de mecanismos jurídicos menos frecuentes en el Derecho continental y europeo hasta la fecha.

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Ciertamente el problema del fraude fiscal ha resultado ser una preocupación constante para las autoridades europeas en la década 2010-2020, siendo objeto de una atención específica como trataremos de hacer ver a lo largo de este trabajo.

El primer reto ante esta cuestión es su volumen y cómo puede ser medido. Las aproximaciones al mismo han ido perfilando un campo de estudio que ha permitido, con probidad, actuar eficazmente. De manera muy significativa, pese al consenso internacional de numerosas iniciativas legislativas, la UE se configura como un polo, un núcleo productor de normativa esencial y modélica en tal campo. Bruselas no solo ha entendido la interrelación entre fraude y paraísos fiscales, sino que ha conseguido coordinar una respuesta unívoca frente al fenómeno, que incluye un perfeccionamiento de otras conductas delictivas, como el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Adicionalmente, se ha legislado en materias limítrofes esenciales para una solución efectiva del problema, que presenta evidentes escollos con los derechos fundamentales de los ciudadanos europeos. Blindar el territorio europeo como un ámbito de protección jurídica de los derechos parece ser la loable aspiración de un marco regulatorio que pretendemos desentrañar a lo largo de estas páginas.

El fraude fiscal es una materia tributaria de amplia y reciente regulación, que viene sufriendo una fuerte revisión a la luz de la situación de crisis económica mundial. Mediante la regulación no se trata tan solo de recaudar más y mejor, sino de que se produzca una recaudación que contribuya a un sistema más equitativo, que coadyuve a mantener estándares del Estado de Bienestar, de cuyo disfrute gozamos actualmente en gran parte de mundo occidental.

En el contexto global, la interacción de soberanías tributarias diferentes, con criterios fiscales distintos, plantea la necesidad de reconsiderar las relaciones internacionales.

Esto provoca así mismo un movimiento legislativo de carácter internacional para coordinar las potestades fiscales definitorias de un sistema armónico de tributos y normas con la aspiración de corregir, entre otros, problemas como la doble imposición internacional.

..//..



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

### SUMARIO

### RESUMEN

### CONTENIDO

#### Recurso de reposición

De acuerdo con el art. 108 de la LRBRL:

«Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las Entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley».

Nos parece muy interesante la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo de Alicante de 11 de abril de 2018, en relación con una resolución de un Ayuntamiento de los del Título X de la LRBRL por la que se desestimó un recurso de reposición interpuesto contra una liquidación por el IIVTNU y en el pie de recursos se puso el contencioso-administrativo. Resaltamos las ideas centrales de esta sentencia:

- No es posible que el Ayuntamiento, en la resolución del recurso de reposición, declare que la misma pone fin a la vía administrativa a efectos de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo.
- El órgano para la resolución de la reclamación económico-administrativa constituye un instrumento importante para abaratar y agilizar la defensa de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, con el fin de garantizar el derecho a la tutela efectiva consagrado en el art. 24 de la CE; así como constituir un filtro para depurar las disfunciones de los Ayuntamientos en su actuación, disponiendo de un órgano independiente de los competentes para resolver reclamaciones en una materia específica y técnica como es la tributaria.
- Desde el 1 de enero de 2004 hasta la actualidad han pasado, con creces, los seis meses que tenía la Administración para la creación de estos órganos especializados.
- Existe una evidente dejadez en el funcionamiento de la corporación demandada.
- Admitir que la resolución dictada por la Administración pone fin a la vía administrativa, omitiendo el contenido de las disposiciones analizadas, perjudica a los ciudadanos y beneficia a una Administración que no cumple con las exigencias impuestas por el legislador.
- La resolución que pone fin a la vía administrativa ha sido dictada por órgano manifiestamente incompetente y, el hecho de que el demandante no pueda acudir al órgano especial previsto en el art. 137 de la LRBRL, atenta contra su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirle que un órgano independiente de la Administración pueda conocer su recurso antes de acudir a la vía judicial.

#### Recurso indirecto contra ordenanzas fiscales

Por lo que respecta al control de las ordenanzas fiscales, la LRJCA establece dos mecanismos impugnatorios: el recurso directo y el recurso indirecto. De acuerdo con el art. 26 de la LRJCA, «además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho».

En caso de que se presente un recurso contencioso-administrativo contra una liquidación de un tributo fundado en que la ordenanza fiscal municipal reguladora de dicho tributo aplicable no es conforme a derecho, si el Juez de lo contencioso-administrativo dicta sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la ordenanza fiscal municipal aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad a la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia competente para conocer del recurso directo contra dicha ordenanza dentro de los cinco días siguientes a que conste en las actuaciones la firmeza de la sentencia. La cuestión habrá de ceñirse exclusivamente a aquel o aquellos preceptos de la ordenanza fiscal municipal cuya declaración de ilegalidad haya servido de base para la estimación del recurso contencioso-administrativo. La sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia estimará o desestimará parcial o totalmente la cuestión, salvo que faltare algún requisito procesal insubsanable, caso en que la declarará inadmisibile.

..//..



**Alberto Artamendi Gutiérrez**  
Abogado del Área de Fiscal y Laboral  
Uría Menéndez (Barcelona)

**Alex Pié Ventura**  
Abogado del Área de Fiscal y Laboral  
Uría Menéndez (Barcelona)

## SUMARIO

1. Introducción
2. Impuesto sobre Sociedades ("IS")
3. Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA")
4. Otras cuestiones

## RESUMEN

El ordenamiento tributario prevé una serie de incentivos y regímenes fiscales favorables para empresas con una cifra de negocios o volumen de operaciones inferior a ciertos umbrales. Algunas de estas medidas podrían resultar temporalmente de aplicación a empresas de mayor entidad que, como consecuencia del impacto de la COVID-19, vean reducidos en 2020 y 2021 sus volúmenes de facturación. Aunque algunas de estas medidas se limiten a reducir las cargas administrativas de los contribuyentes (por ejemplo, al reducirse la periodicidad de algunas declaraciones), otras podrían tener un mayor impacto financiero.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Durante el año 2020, muchos Gobiernos europeos aprobaron contundentes medidas de alivio fiscal para empresas que se encontraban en situación de estrés de tesorería como consecuencia del impacto de la pandemia en su actividad económica.

Sin embargo, este no fue el caso del Gobierno de España, que optó en el ámbito fiscal (no así en el laboral) por medidas más tibias, principalmente encaminadas a conceder facilidades de pago focalizadas en pequeños contribuyentes.

Es más, también se aprobaron ciertos incrementos de tributación con efectos desde el 1 de enero de 2021 para financiar el gasto extraordinario generado por la COVID-19 y compensar la pérdida de ingresos. Al tiempo de redactarse este artículo ha transcurrido prácticamente un año desde que la crisis sanitaria causada por la COVID-19 empezó a menoscabar las cifras de resultados de los agentes económicos, por lo que sus efectos se prolongan ya a lo largo de varios periodos impositivos.

Este impacto ha sido especialmente profundo en sectores como el turístico, el del ocio o el del espectáculo, cuyo volumen de actividad se ha reducido muy notablemente debido, en parte, a la suspensión de su actividad durante largos periodos de tiempo —incluso en momentos considerados tradicionalmente temporada alta— por imperativo legal o inexistencia de demanda.

Ante esta situación, por suerte, el sistema tributario español contiene un número significativo de disposiciones que podrían suponer un alivio o incentivo fiscal a partir de 2021. Se trata de previsiones anteriores a la pandemia y diseñadas, en su mayor parte, para incentivar la actividad de empresas pequeñas.

Por esta razón, su disfrute está condicionado a no superar un determinado volumen de operaciones o importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo en curso o en el anterior, según el caso.

Debido, precisamente, a los efectos económicos de la COVID-19 durante el año 2020, entidades cuyo tamaño les impedía normalmente disfrutar de estas medidas podrían, de manera transitoria, acogerse a estos incentivos a partir del año 2021.

Sin duda, se trata de una significativa —y, probablemente, no anticipada— ayuda para permitir a los contribuyentes impulsar y consolidar su recuperación económica cuando la crisis amaine. Por esta razón, resulta sumamente interesante para una adecuada planificación de los ejercicios 2021 y 2022 conocer cuáles son estas medidas fiscales y en qué medida puede cada contribuyente beneficiarse de ellas.

..//..



**Carlos Durán Haeussler**  
**Abogado del Área de Fiscal y Laboral**  
**Uría Menéndez (Barcelona)**

### SUMARIO

1. Sociedades holding españolas
  - 1.1. Modificaciones en el Acceso a la Exención
  - 1.2. Modificaciones en el Alcance de la Exención
2. Sociedades españolas con holdings extranjeras
  - 2.1. Impacto de la TFI
3. Sociedades holding de la UE y del Espacio Económico Europeo con inversión en España

### RESUMEN

El 1 de enero ha entrado en vigor la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 ("LPGE").

Entre otras subidas de impuestos, la LPGE ha incrementado la presión fiscal sobre las rentas que obtienen las sociedades holding residentes fiscales en España en forma de dividendos y ganancias de capital provenientes de participaciones significativas en entidades españolas y extranjeras.

A continuación se analizan brevemente las modificaciones introducidas por la LPGE en este ámbito y su impacto práctico en los grupos empresariales o patrimoniales estructurados a través de sociedades holding.

### CONTENIDO

La participación de una sociedad holding en otra entidad puede producir situaciones de doble imposición cuando los beneficios que ya han sido gravados en el Impuesto sobre Sociedades ("IS") de la entidad participada son percibidos por la sociedad holding y esta vuelve a tributar por ellos en su IS. Básicamente, la percepción de los beneficios de la participada por parte de la sociedad holding puede ocurrir de dos formas: mediante la distribución de dividendos o mediante la transmisión de la participación de la filial por un valor superior a su coste de adquisición. En este último caso, el sobreprecio pagado por el comprador refleja el valor de las reservas acumuladas y no distribuidas durante el periodo de tenencia de la participación (reservas que pueden ser expresas, por haber sido dotadas con cargo a beneficios que ya han tributado en la entidad participada, o tácitas, por corresponder a plusvalías no realizadas en sus activos o a un fondo de comercio, en cuyo caso estos beneficios latentes se gravarán en sede de la filial cuando se materialicen en la obtención de rentas). Este fenómeno, que un mismo beneficio (el generado por la entidad participada) tribute dos veces en sede de dos contribuyentes distintos (en el IS de la participada y en el de la sociedad holding), se conoce en la jerga tributaria como la "doble imposición económica".

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS") prevé mecanismos para evitar que esto suceda, es decir, para que los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones no sufran una doble imposición económica, pero lo hace solo con respecto a las denominadas "participaciones significativas", en los términos que luego se dirán. Por un lado, el artículo 21 de la LIS establece un régimen de exención sobre dividendos y plusvalías derivados de la participación en entidades residentes en España y en el extranjero ("Exención"); por otro lado, el artículo 32 de la LIS establece un sistema de imputación mediante deducción en relación con los dividendos recibidos de entidades extranjeras ("Deducción").

La Exención se aplica practicando un ajuste negativo al resultado contable de la sociedad española accionista que incorpora el dividendo o la plusvalía (que de esa forma evita que la renta se incorpore a su base imponible y sea objeto de gravamen por segunda vez) y se proyecta sobre participaciones estables en las que, en esencia, se cumplen estos requisitos:

- i. El porcentaje de participación, directo o indirecto, en el capital o en los fondos propios de la entidad participada es al menos del 5 por ciento o, siendo inferior, el valor de adquisición de la participación es superior a 20 millones de euros;
- ii. La participación se mantiene durante al menos un año; y
- iii. Adicionalmente, en el caso de participaciones en entidades no residentes en territorio español, que la filial haya estado sujeta y no exenta por un IS extranjero a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa o durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación cuando la renta obtenida deriva de una transmisión (se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada es residente fiscal en un país con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información).



**Violeta Pina Montaner**  
**Abogada del Área Fiscal y Laboral**  
**Uría Menéndez (Madrid)**

### SUMARIO

1. Introducción
2. Principales características del impuesto
  - 2.1. Hecho imponible y tipo de gravamen
  - 2.2. Exenciones
  - 2.3. El sujeto pasivo y el contribuyente
  - 2.4. Cálculo del impuesto y devengo
3. Procedimiento para la presentación y el ingreso de las autoliquidaciones del ITF
  - 3.1. El procedimiento de presentación y pago del ITF se realiza a través de Iberclear
    - 3.1.1. LAS ADQUISICIONES SE ANOTAN EN CUENTAS VINCULADAS A IBERCLEAR, COMO ENTIDAD ENCARGADA POR LA ENTIDAD EMISORA DE LA LLEVANZA DEL REGISTRO CONTABLE DE DICHOS VALORES O COMO DEPOSITARIA EN VIRTUD DE UN ENLACE DIRECTO O INDIRECTO CON OTRO DEPOSITARIO CENTRAL DE VALORES ESTABLECIDO EN EL EXTRANJERO.
    - 3.1.2. LAS ADQUISICIONES SE ANOTAN EN CUENTAS VINCULADAS A UN DEPOSITARIO CENTRAL DE VALORES ESTABLECIDO EN EL EXTRANJERO, SALVO QUE ACTÚE EN CALIDAD DE ENTIDAD PARTICIPANTE DE IBERCLEAR.
  - 3.2. El procedimiento de presentación y pago del ITF se realiza directamente por el sujeto pasivo

### RESUMEN

El pasado 16 de enero entró en vigor el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con el que España pretende gravar la adquisición onerosa de las acciones de determinadas sociedades españolas cotizadas, siguiendo el movimiento iniciado por otros países como Francia o Italia. Este impuesto, con el que el Gobierno español tiene previsto recaudar 850 millones de euros, reviste gran complejidad tanto por las dudas que plantean algunos supuestos de sujeción y exención como por la mecánica operativa con la que se va a efectuar su recaudación.

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

Ante la falta de acuerdo por parte de los Estados miembros de la Unión Europea para la adopción de una Directiva sobre la implantación armonizada de un Impuesto sobre Transacciones Financieras ("ITF"), España inició la tramitación parlamentaria para la aprobación de su propio impuesto con una configuración muy similar al introducido en Francia o en Italia.

Dicha tramitación concluyó el 7 de octubre de 2020 con la aprobación del Proyecto de Ley por el Senado, y el 16 de enero de 2021 entró en vigor la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras ("Ley del ITF").

Por su parte, a la fecha de este artículo, el Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del ITF se encuentra pendiente de aprobación, y lo mismo ocurre con el Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 604 del ITF. Consecuencia de lo anterior es que se haya retrasado el plazo para la presentación de las autoliquidaciones del ITF correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2021, que se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021 (del 10 al 20 de junio de 2021). Por lo tanto, las primeras autoliquidaciones del impuesto se presentarán a partir del 10 de junio de 2021.

Este impuesto, con el que el Gobierno español tiene previsto recaudar 850 millones de euros, reviste gran complejidad tanto por las dudas que plantean algunos supuestos de sujeción y exención como por la mecánica operativa con la que se pretende efectuar su recaudación. Algunas de estas dudas se han aclarado en un documento de preguntas frecuentes que publicó a principios de enero de 2021 la Administración tributaria en su página web y que ha sido objeto de actualización en febrero.

..//..



Salvador Ramírez Gómez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Huelva

## SUMARIO

1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA
  - 1.1. Primera etapa: Tributación en destino y ventanilla única para los servicios TBE prestados a consumidores finales por sujetos establecidos en países o territorios terceros
  - 1.2. Segunda etapa: Ampliación del sistema de mini ventanilla única a los servicios TBE prestados por sujetos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro del cliente
  - 1.3. Tercera etapa: Ampliación del sistema de ventanilla única a las ventas a distancia y resto de servicios. Las disposiciones del «paquete de medidas de la UE relativas al comercio electrónico»
2. Medidas de transposición de las directivas sobre las ventas a distancia aplicables desde el 1 de julio de 2021
  - 2.1. Nueva regulación de las ventas a distancia
  - 2.2. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios
  - 2.3. Modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto la exposición y análisis de los antecedentes y de la nueva regulación sobre la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) del comercio electrónico transfronterizo, en vigor desde el 1 de julio de 2021, y que ha supuesto la extensión del principio de tributación en destino respecto de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados, al reducirse los anteriores umbrales de imposición fijados por cada país por uno único a escala comunitaria en la cuantía de 10.000 euros. Paralelamente, se amplía el ámbito de aplicación de los regímenes especiales de ventanilla única: el «régimen exterior de la Unión» y el «régimen de la Unión»; y se crea uno nuevo, el «régimen de importación», así como una nueva «modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», que acompaña la supresión de la exención en las importaciones de escaso valor. Asimismo, con la finalidad de asegurar la recaudación y evitar el fraude se involucra en la aplicación del impuesto a las interfaces digitales a las que se les considera «sujetos pasivos proveedores» en determinadas operaciones

## CONTENIDO

### 1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA

La delimitación de lo que debemos entender por comercio electrónico a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha ido evolucionando a medida que lo han hecho las nuevas tecnologías que lo facilitan.

Así, mientras que en una primera etapa las actuaciones de la Unión Europea (UE) en este ámbito se circunscribían a los denominados servicios prestados por vía electrónica, las últimas disposiciones adoptadas con el objetivo de crear un Mercado Único Digital asumen un concepto más amplio en el que tiene cabida tanto la denominada modalidad online, referida a la provisión de bienes y servicios en línea, a través de la red, como offline, identificada con el suministro de bienes tangibles que se contratan por vía electrónica, pero se suministran por medios de transporte convencionales, conservando los bienes su naturaleza material, con la única particularidad respecto del comercio tradicional en la contratación y pago de la operación, que se realiza por medios telemáticos, a través de plataformas, interfaces digitales, etc.

En los suministros online, en cambio, los servicios o productos se adquieren a través de la red y se envían al cliente en forma digitalizada a través de la propia red (libros, programas informáticos, música, etc.), descargándose en el ordenador del usuario desde otro ordenador, el servidor, y efectuándose el pago, normalmente, también mediante medios electrónicos.

En ambos casos, internet es el canal de comunicación entre proveedor y cliente, sin que haya un encuentro personal entre vendedor y consumidor, y los bienes o servicios adquiridos son enviados por el proveedor o por su cuenta al domicilio del consumidor.

..//..

## El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción?

# A46

Revista de contabilidad y tributación, N° 459, 2021



**Luis Miguel Muleiro Parada**  
Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo

### SUMARIO

1. Introducción
2. El impuesto sobre grandes fortunas
3. El impuesto sobre servicios digitales
4. El impuesto sobre transacciones financieras
5. Reflexiones y alternativas de futuro
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

### RESUMEN

El difícil escenario económico y social consecuencia de la situación de emergencia sanitaria motivada por la COVID-19 desvelan una complicada situación con el necesario fortalecimiento de ciertos servicios públicos y un preocupante crecimiento de la deuda pública. Desde la perspectiva financiera, el sistema tributario puede ser una de las vías utilizadas para responder a la complicada realidad actual. Las iniciativas planteadas se basan en la aprobación de nuevas figuras tributarias llamadas a aumentar la recaudación. Entre estas propuestas destacan un impuesto sobre grandes fortunas, el impuesto sobre servicios digitales y el impuesto sobre transacciones financieras. En este trabajo queremos reflexionar sobre las posibilidades que presentan estos nuevos tributos desde otros modelos conocidos del ámbito internacional. El análisis de las experiencias internacionales y comparadas, al lado de las propuestas unilaterales de nuestro país, resulta útil para observar sus debilidades e indagar acerca de las deseables alternativas y mejorarlas en el futuro. La justicia tributaria unida a la necesidad de aumentar la recaudación sirven de fundamento a unas propuestas unilaterales que pueden aparejar otras problemáticas añadidas, por un lado, desde la propia equidad tributaria de perspectiva internacional y, por otro, en el ámbito económico.

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

El escenario de la crisis política, económica y social derivado de la COVID-19 hace repensar la problemática situación actual de las arcas públicas y la utilización del ordenamiento tributario.

La factura negativa arrastrada por la crisis sanitaria se eleva a una cuantía tan importante que requiere de diversas actuaciones por parte del legislador y, en especial desde el punto de vista tributario, se plantea la necesidad de mantener el nivel de prestación de servicios públicos a partir de su adecuada financiación. En este orden de cosas se desvela un panorama en el que se ha apreciado que la recaudación tributaria en nuestro país, puesta en comparación con los países de la Unión Europea (UE), se sitúa por debajo de la media europea.

Si a esto se añade la situación provocada por la gran deuda que van a acarrear las prestaciones sociales, indemnizaciones a empresas, expedientes de regulación temporal de empleo o el ingreso mínimo vital se irroga una situación de déficit estimado elevadísimo al que responder optimizando los ingresos tributarios si se quiere mantener el nivel de prestación de los servicios públicos.

Es más, la compleja situación demostrada desde la perspectiva de algunos servicios como la sanidad u otros fundamentales lleva a considerar el rol que debe asumir el sistema tributario en esta situación excepcional. Las exigencias de recaudación tributaria adicional han desembocado en nuevas figuras tributarias proyectadas o aprobadas en nuestro país.

En este sentido, el pasado año se propusieron tres medidas impositivas destacables que podrían estar llamadas a contribuir a los excepcionales gastos públicos: un impuesto sobre grandes fortunas, el impuesto sobre servicios digitales y el impuesto sobre transacciones financieras. Los dos últimos fueron aprobados y ya han entrado en vigor en nuestro Estado.

Nuevos tributos destinados a aumentar el nivel de recaudación desde previsiones estimativas que quieren soslayar la difícil situación económica que se plantea y atender en mayor medida a los postulados básicos de justicia tributaria.

../..

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

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EXENCIÓN EN EL IRPF DE INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE CONTRATO DE PERSONAL DE ALTA DIRECCIÓN
- III. PORCENTAJE DE INTEGRACIÓN A LAS INDEMNIZACIONES POR CESE DEL PERSONAL DE ALTA DIRECCIÓN
- IV. LAS CANTIDADES PERCIBIDAS EN CONCEPTO DE BONUS DE PERMANENCIA NO SON RENDIMIENTOS IRREGULARES
- V. DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES CON CONTRATOS DE PERSONAL DE ALTA DIRECCIÓN

## RESUMEN

El autor hace un repaso de la jurisprudencia, resoluciones y contestaciones a consultas para aclarar algunas de las cuestiones en torno a la tributación del personal de alta dirección, centrándose principalmente en la exención en el IRPF de las indemnizaciones por extinción de los contratos de personal de alta dirección, así como la posible aplicación de los porcentajes de reducción.

Asimismo, se analiza la teoría del vínculo y los problemas respecto a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente artículo es analizar algunas de las cuestiones que más dudas y controversias han generado en los últimos años en torno a la tributación del personal de alta dirección, entendiéndose como tal «a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad» (art. 1.Dos del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, en adelante RAD). Para ello se analiza tanto la jurisprudencia, como resoluciones y contestaciones a consultas.

Concretamente se analiza la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) de las indemnizaciones por extinción de los contratos de personal de alta dirección, así como la posible aplicación de los porcentajes de reducción. Por otro lado, se analiza la teoría del vínculo a raíz de las últimas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, si bien ya adelantamos que, en nuestra opinión, su aplicación no resulta automática.

### EXENCIÓN EN EL IRPF DE INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE CONTRATO DE PERSONAL DE ALTA DIRECCIÓN

En este apartado se examina la posible exención en el IRPF de las indemnizaciones por extinción de contrato recibidas por personal de alta dirección.

Lo primero que debe de tenerse en cuenta es la normativa reguladora del IRPF, para lo cual acudimos a lo establecido en el art. 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRFP), —cuyo contenido, a efectos de la indemnización por extinción de contrato recibidas por personal de alta dirección, coincide con lo previsto en el art. 9.5 de la Norma Foral 3/2004, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, así como con lo previsto en el art. 9.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia. —. La letra e) del mencionado artículo de la LIRFP establece la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador:

«Artículo 7 Rentas exentas

Estarán exentas las siguientes rentas:

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

..//..



José María Utande San Juan  
Letrado del Tribunal Constitucional

## SUMARIO

- I. LA PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO
  1. Confidencialidad frente a transparencia
  2. Algunos datos comparados
- II. LA REGULACIÓN VIGENTE. ESPECIALIDADES FORALES. LA MODIFICACIÓN PROYECTADA DEL ART. 95 BIS LGT
  1. Antecedentes
  2. Regulación vigente y modificaciones proyectadas
  3. Reglas procedimentales
  4. Impugnación
  5. Efectos de la inclusión en el listado de deudores
- III. ASPECTOS CONSTITUCIONALES
  1. Conflictividad
  2. Valores constitucionales en juego
  3. Algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, del TJUE y del TEDH
  4. Juicio de proporcionalidad
- IV. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### I. LA PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO

Dar publicidad al nombre de ciertos deudores frente a la Hacienda Pública fue una de las novedades más destacadas de la reforma de la LGT realizada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Ha transcurrido ya un cierto tiempo y la norma ha perdido parte de la atención mediática que atrajo en aquel momento. Sin embargo, la puede recobrar a raíz de la modificación que se incluye en el Proyecto de Ley de medidas de lucha contra el fraude fiscal actualmente en trámite parlamentario.

En el presente trabajo haremos una breve referencia a los antecedentes y al contexto internacional en que se aprueba la medida; detallaremos su régimen jurídico, con atención a la regulación en los Territorios Forales; y destacaremos las objeciones que se le han planteado, alguna de las cuales es abordada por la modificación que se proyecta.

#### 1. Confidencialidad frente a transparencia

Como señaló BITTKER en 1981, el debate sobre la utilidad que puede tener la publicación de datos fiscales de los contribuyentes es muy antiguo. Ya se planteó en el siglo XIX, sobre todo en Estados Unidos y en los países escandinavos, coincidiendo con la implantación de los primeros impuestos sintéticos sobre la renta.

Los autores que se han ocupado del tema, a menudo desde un enfoque más sociológico y económico que jurídico, han manejado argumentos diversos, tanto a favor como en contra de dar cierta publicidad a determinados datos fiscales de los contribuyentes. Entre los argumentos a favor, pueden citarse el crear una cierta presión social en favor de un mejor cumplimiento u ofrecer una imagen de mayor justicia del sistema. Incluso hay quien considera que, a la vista de los datos publicados, diversos agentes pueden proporcionar a la Administración tributaria inputs de información adicionales.

El criterio por el que se ha guiado buena parte de la literatura ha sido fundamentalmente pragmático: ¿una mayor transparencia contribuye a mejorar el grado de cumplimiento con las normas tributarias y la aceptación de los impuestos por parte de quienes los soportan?

..//..

**José Luis de Silvestre López**  
**Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia (jubilado)**

## RESUMEN

En este trabajo se analizan en profundidad los intereses de demora desde una perspectiva global, abarcando distintas casuísticas, y centrándose en cuestiones que tradicionalmente han sido objeto de controversia como el tratamiento de las devoluciones por ingresos indebidos y la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora abonados a la Administración tributaria.

## CONTENIDO

### Introducción

El interés de demora se define con carácter general en el artículo 26.1 de la NFGT como una prestación accesoria que se exige a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la falta de pago dentro de los plazos establecidos en la NFGT (concretamente en el artículo 60), del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

Por tanto, en relación con su devengo, conviene indicar:

- en primer lugar y con las matizaciones que haremos, si procede, al analizar cada caso, que los intereses de demora se devengan cuando se produce alguno de los siguientes supuestos: realización del pago de una deuda o de una sanción fuera de plazo, presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria y cobro de una devolución improcedente.
- que procede la exigencia de dicha prestación, con las salvedades que en su momento haremos, cuando concurre alguna de las siguientes situaciones contempladas en la NFGT: resulte de aplicación la cláusula antielusion (artículo 14.3), exista simulación (artículo 15.3), se presente una declaración extemporánea sin requerimiento previo (26.8), se inicie el período ejecutivo (26.4 y 165), se concedan aplazamientos o fraccionamiento de pago (segundo párrafo del artículo 26.9) y se suspenda la ejecución del acto recurrido (artículo 223).
- que las leyes reguladoras de cada tributo suelen establecer la exigencia de intereses de demora, por ejemplo, en el caso de que proceda la regularización por haberse aplicado indebidamente un incentivo fiscal.

Conviene destacar que entre las obligaciones de la Administración tributaria figura la de abonar intereses de demora, en su caso, cuando deba satisfacer devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o de ingresos indebidos o reembolsar los costes de las garantías.

Los intereses de demora tienen, en todos los casos una función compensatoria por la tardanza o incumplimiento de una prestación de dar, siendo su naturaleza indemnizatoria

Los intereses de demora tienen, en todos los casos una función compensatoria por la tardanza o incumplimiento de una prestación de dar, siendo su naturaleza indemnizatoria (no remuneratoria), pues obedecen al retraso en el pago de las cantidades debidas y no a la cesión de fondos propios. Esta calificación se debe, además, a lo dispuesto en el artículo 1108 del Código Civil que establece que: «Si la obligación consiste en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriese en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal».

Por ser cuestiones que tradicionalmente han sido objeto de controversia nos referiremos más adelante al tratamiento que las devoluciones por ingresos indebidos tienen para los obligados tributarios y sujetos infractores en el IRPF y a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora abonados a la Administración tributaria.

Asimismo, por considerar que el análisis de los intereses de demora tributarios quedaría incompleto en caso contrario, realzamos algunos comentarios sobre lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo (TRLR) y en la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de carácter social (Ley de Segunda Oportunidad).

### **La asistencia mutua y los intereses de demora en el cobro de deudas de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales.**

La Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, incorporó, un título II por el que se traspuso al ordenamiento foral vizcaíno la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, recogiendo expresamente las particularidades que en el procedimiento tributario se derivan de las mismas y dando cumplimiento, por tanto, a los compromisos internacionales que deben tener su correspondiente reflejo en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Así se recoge expresamente en uno de los párrafos del preámbulo de dicha norma foral.

..//..

«Sistema de módulos»: modificaciones en los ejercicios 2020 y 2021 derivadas de la situación de emergencia sanitaria (COVID-19)

A50



Actum fiscal, N.º. 170, 2021

José María Bengochea Sala  
Economista

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. RENUNCIA Y REVOCACIÓN
3. FASE DE DETERMINACIÓN DEL "RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS REDUCIDO" EN ACTIVIDADES DIFERENTES A LAS AGRARIAS
4. CÁLCULO DEL PROMEDIO DE LOS MÓDULOS UTILIZADOS A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO ANUAL PARA EL EJERCICIO 2020
5. PAGOS FRACCIONADOS
6. LÍMITE CUANTITATIVO EXCLUYENTE EN LAS ACTIVIDADES DIFERENTES A LAS AGRÍCOLAS GANADERAS Y FORESTALES EN 2020 Y 2021
7. RENUNCIA Y REVOCACIÓN
8. ESQUEMA DE DETERMINACIÓN DE LA CUOTA A INGRESAR (COMPENSAR O DEVOLVER) EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO
9. CÁLCULO DEL PROMEDIO EN LOS MÓDULOS UTILIZADOS A LOS EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA CUOTA ANUAL DEVENGADA
10. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES TRIMESTRALES (CUOTAS TRIMESTRALES O INGRESO A CUENTA)
11. LÍMITE CUANTITATIVO EXCLUYENTE EN LAS ACTIVIDADES DIFERENTES A LAS AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

CONTENIDO

actum >>>> comentario de autor

11. Límite cuantitativo excluyente en las actividades diferentes a las agrícolas, ganaderas y forestales:  
A) Regla general.  
B) Reglas especiales para 2020 y 2021.  
C. Anexos  
Anexos de los arts. 3.B) y 9.B).

1. INTRODUCCIÓN

Las normas que han regulado en los últimos años el «Sistema de Módulos» han sido, principalmente, la LIRPF art.31, el RIRPF art.32 a 38 s.f., y, sobre todo, la Orden del Ministerio de Hacienda (en adelante, OM) que todos los años relaciona las actividades económicas que pueden escogerse al método de estimación objetiva en el IRPF (en adelante, EO), así como, en su caso, al régimen simplificado del IVA, que establecen las instrucciones detalladas para determinar las distintas bases que hay que seguir para llegar a calcular el rendimiento neto de la actividad en el referido método de EO (en el IRPF) o para poder determinar la cuota derivada del régimen simplificado (IVA). También establece el procedimiento para cuantificar el importe de los pagos fraccionados en el método de EO y las cuotas trimestrales en el régimen simplificado. Además, concreta los procedimientos y plazos para renunciar o revocar la renuncia al método de EO o al régimen simplificado. Y otras varias cuestiones, como la cuantificación de los módulos, etc.

La citada OM se publica, salvo excepciones, en el mes de noviembre del año inmediato anterior al que debe surtir efecto. Las OM para los ejercicios 2020 y 2021 han sido las siguientes:

- 2020: OM HAC/1154/2020.
- 2021: OM HAC/1155/2020.

Pues bien, como consecuencia de las medidas excepcionales adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del virus-COVID-19, para los años 2020 y 2021 se han publicado, además de las anteriormente citadas OM, una serie de Reales Decretos Leyes que han modificado las reglas generales de muchos aspectos que regulaban en los últimos años el «Sistema de Módulos». El análisis de estas importantes y extraordinarias modificaciones constituye el contenido del presente Artículo. Para evitar reiteraciones innecesarias, cuando dichas medidas afecten tanto al método de EO, como al régimen simplificado del IVA, las analizaremos conjuntamente en la parte que corresponde al método de EO, aludiendo a la las mismas en la parte correspondiente al régimen simplificado.

1.1. Cuadro recapitulativo de las modificaciones introducidas por el RDL 35/2020 para los ejercicios 2020 y 2021 en el método de EO y el régimen simplificado del IVA (derivadas de la situación de emergencia sanitaria -COVID-19-)

Conceptos a los que afecta	Estimación objetiva (EO)	Régimen simplificado IVA
Pagos de renuncia y revocación para 2021: del 24-12-2020 a 31-1-2021	Si (art.12)	Si (art.12)
- EO y revocación para 2021	Si (art.12)	Si (art.12)
- Régimen simplificado del IVA	Si (art.12)	Si (art.12)
- Ver nota 1)		

Conceptos a los que afecta	Estimación objetiva (EO)	Régimen simplificado IVA
Reducción del número de periodos impositivos afectados por la renuncia al método de EO.	2020: si (art.10.1) 2021: si (art.10.2)	2020: si (art.10.3) 2021: si (art.10.3)
- Régimen simplificado del IVA		
Reducción del 20% o 35%: - A efectos de los pagos fraccionados (RPF)/cuotas trimestrales (IVA): - 4º trimestre 2020 - 4º trimestre 2021	Pagos fraccionados: Si (art.9.2) Si (art.9.3)	Cuota trimestral: No Si (art.9.5)
Reducción del 20% o 35% en 2020: - s/rendimiento neto de módulos - s/cuota devengada por operaciones corrientes en las actividades económicas que han estado suspendidas en 2020 por medidas sanitarias.	Si (art.9.1)	Si (art.9.4)
Afectación del cómputo del periodo temporal en las actividades económicas que han estado suspendidas en 2020 por medidas sanitarias: - EO: 4º trimestre 2020 - Régimen simplificado IVA: 4º trimestre 2020	Si (art.11.2)	No (RDL 35/2020) Si (RDL 35/2020 art.11)
Incidencia en los estados de alarma decretados en 2020 (promedio temporal) en la determinación: - Rendimiento neto anual en la EO - Cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del IVA.	Si (art.11.1)	Si (art.11.1)

Nota 1: las renuncias y revocaciones para el 2021, presentadas del 1-12-2020 al 25-12-2020 se entenderán presentadas en el periodo hábil. No obstante, podrá modificarse su opción en el plazo previsto anteriormente (24-12-2020 al 31-1-2021) (RDL 35/2020 art.12.2)

I. MÉTODO DE EO (IRPF)

2. RENUNCIA Y REVOCACIÓN

2.1. Plazos para la renuncia y revocación

A) Regla general (RIRPF art.33, OM HAC/1155/2020 art.5)

Los empresarios y profesionales (estos últimos, en actividades accesorias) incluidos en el ámbito de aplicación de la EO pueden, sin embargo, renunciar a la misma por los siguientes medios:



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

## CONTENIDO

«La tributación tiene que ir a la par de nuestras economías, que nunca dejan de evolucionar, y de nuestras prioridades» (Valdis Dombrovskis, vicepresidente ejecutivo de la Unión Europea para una Economía al Servicio de las Personas) El año 2021 está resultando muy movido fiscalmente dentro y fuera de España.

A los elementos dinamizadores de los sistemas fiscales que ya venían operando en los últimos años, como la preocupación por los efectos de la globalización de la economía en las bases imponibles empresariales, la digitalización económica y la lucha contra la competencia fiscal dañina (Harmful Tax competition), se ha unido ahora el impacto fiscal dramático, en el ingreso y en el gasto, de la pandemia COVID19, que algunos ven como una oportunidad única para la reforma de los sistemas fiscales (Borrador de Informe Gruffat/Subcomité de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo).

Esto explicaría que proyectos que estaban prácticamente parados o que avanzaban dificultosamente, lastrados por resistencias subterráneas, recuperen repentinamente la vitalidad, como los corredores agotados que llegan a la mesa donde les esperan las bebidas isotónicas.

El Presidente BIDEN ha dejado sin razones, de un plumazo, a los que se oponían a los planteamientos de la OCDE sobre tributación digital e impuesto mínimo sobre empresas multinacionales, con el argumento de la necesidad de conseguir un acuerdo global, que nunca quiso facilitar la Administración Trump. La Administración Biden ha confirmado su voluntad de alcanzar ese acuerdo y pronto. Concretamente en la reunión del G20 del mes de julio. Y un acuerdo a ese nivel es capaz de dinamizar el concepto de impuesto mínimo, que ha encontrado en algunos países de la Unión Europea su principal oposición.

La posición de Estados Unidos no supone una rectificación sin más de sus planteamientos en los trabajos de la OCDE. Hay que enmarcarla en las propuestas de recuperación de las consecuencias económicas de la pandemia que fueron planteadas en la campaña electoral del Presidente Biden que, entre otras cosas, consideraban un incremento de impuestos para las sociedades y para las personas físicas de renta alta para compensar parte del coste de los planes económicos de recuperación.

En concreto, se trataría de establecer un tipo del IS del 28%, un impuesto mínimo del 15% sobre el beneficio contable global de los grupos empresariales y doblar (21%) el actual impuesto mínimo (15%) sobre beneficios obtenidos por filiales americanas en el exterior, y si bien para los cambios que se pretenden respecto a la fiscalidad de las personas físicas, que no son mancos, no necesitan los Estados Unidos acompañamiento global, para los que afectan a la fiscalidad corporativa necesitan en cambio un contexto internacional coherente, que, cosas de la vida y del liderazgo internacional, es justo lo que habían negado sistemáticamente en los últimos años a sus correspondientes de la OCDE y la Unión Europea.

Así que empieza a ser más visible un horizonte de tributación global mínima a partir del 15% en el Impuesto sobre Sociedades. Quedaría por aclarar la posición de Estados Unidos sobre la llamada tasa GOOGLE, objeto también de los trabajos de la OCDE y de acciones individuales de varios Estados de la UE, pero «casus belli» fiscal para Estados Unidos hasta ahora, aunque parece lógico que su aplicación deba estudiarse en el contexto de la implantación de un futuro Impuesto mínimo sobre Sociedades.

Está claro que Washington querrá liderar también este debate porque no está dispuesto a que sus empresas sean las únicas perjudicadas por los tributos digitales europeos, así que habrá que conocer con detalle cual es su pensamiento al respecto. Se habla de una propuesta ya circulada a algunos países miembros de la OCDE.

El cambio de escenario ha tenido inmediata repercusión en Bruselas y la Comisión no ha perdido tiempo en aprobar (18 de mayo de 2021), una Comunicación al Parlamento y al Consejo sobre fiscalidad empresarial en el Siglo XXI (Business Taxation for the 21st Century) anunciando la retirada (en 2023) de «la infructuosa» propuesta de base imponible consolidada común del IS y un nuevo marco de tributación de las empresas en la UE (BEFIT) que fijará un código normativo único para la UE en materia de IS. Las grandes empresas deberán publicar sus tipos impositivos reales; se perseguirá el uso abusivo de sociedades interpuestas y se incentivará fiscalmente que las empresas financien sus actividades con fondos propios en lugar de endeudarse, lo que, en general no constituye novedad en las líneas de trabajo de los últimos tiempos. Si lo es la « Recomendación de la Comisión de la misma fecha sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19 », aprobada conjuntamente con la recomendación anterior, que insta a los Estados miembros a permitir la compensación de las pérdidas de 2020 y 2021, con los beneficios que tuvieron en los tres ejercicios anteriores y al menos, en el ejercicio fiscal anterior, o sea, 2019.

El importe máximo de dicha compensación sería de tres millones de euros por ejercicio fiscal deficitario, lo que pone de manifiesto la orientación de la medida hacia las pequeñas y medianas empresas. Junto con la retirada de la propuesta sobre base imponible consolidada, la otra noticia de calado, teniendo en cuenta lo dicho sobre los intereses de Washington, sería la propuesta de creación de un impuesto digital como recurso propio del presupuesto comunitario, independiente (¿?) del venidero acuerdo global sobre reforma del Impuesto sobre Sociedades. Se retirarán, en consecuencia, las actuales propuestas sobre Digital Services Tax y Significant Digital Presence.

..//..



**María José Gómez García**  
Collegiada núm.: 21.381

## CONTENIDO

Hace unos meses y con este mismo título me dirigía a vosotros para daros una visión del estado a nivel normativo, administrativo y jurisprudencial de la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Acababa mi artículo exponiendo: "Como puede constatarse, no existe una doctrina pacífica sobre la cuestión. Será necesaria una Sentencia del Tribunal Supremo que especifique con arreglo a la legislación vigente el carácter de deducible o no de los intereses de demora y si existen diferencias en función de la materia en que se devenguen dichos intereses".

Días más tarde, y ya enviado el artículo a maquetación, tuve conocimiento que la Sala Tercera del Tribunal Supremo había admitido a trámite el Auto de 16 de enero de 2020 en el que se apreciaba la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo". (en adelante, TRLIS).

Pues bien, me alegra deciros en este artículo que el Tribunal Supremo, el pasado 8 de febrero, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Segunda, Sentencia número 150/2021, ha resuelto el recurso de casación fijando como criterio la deducibilidad fiscal de los intereses de demora.

La argumentación del Alto Tribunal es precisa y clara siendo sus argumentos los siguientes:

1. La renta imponible en el Impuesto sobre Sociedades se calcula a partir del resultado contable. Esta renta se corregirá, en su caso, aplicando los preceptos de la Ley del IS. Si acudimos a la normativa del impuesto no encontramos precepto alguno que excluya como gastos deducibles a los intereses de demora. Y analizando el artículo 14 TRLIS, objeto de interpretación en el recurso de casación, sigue diciendo que, si bien los intereses de demora no están excluidos, sí las multas, sanciones y recargos (letra c).

En este sentido, el Alto Tribunal cita la sentencia del Tribunal Constitucional, sentencia 76/1990, de 26 de abril, para manifestar la naturaleza exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria y no sancionadora de los intereses de demora. Para el Supremo los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio y lo que pretenden es resarcir un incumplimiento de una obligación. Por lo tanto, los intereses de demora no pueden equipararse a las sanciones o recargos no deducibles.

También descarta su consideración de donativos y liberalidades (letra e) porque su pago viene impuesto por el ordenamiento jurídico y, por tanto, no hay un animus donandi o voluntariedad en su pago. Y, por último, en este recorrido por los supuestos de gastos no deducibles enumerados en el artículo 14 TRLIS, el Tribunal Supremo también analiza la deducibilidad para ejercicios en que está en vigor la actual Ley del IS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), ya que además de subrayar que en ninguno de los dos textos normativos se prohíbe la deducibilidad de estos gastos, analiza si estos gastos podrían encuadrarse en "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" (letra f del artículo 15 de la Ley del IS). Y, el Tribunal es contundente en su respuesta, expresando que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equipararse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, y una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de esta expresión necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a un tipo de actuaciones vg. sobornos y otros similares. Acaba diciendo que, en todo caso, los intereses de demora en sí mismos considerados no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

2. Por lo tanto, y volviendo al resultado contable, en este ámbito se debe acudir a las reglas emitidas por sus órganos rectores (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), en la Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad y, en el mismo sentido, la Resolución de 9 de febrero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, para saber la contabilización de los intereses de demora como gastos financieros (del ejercicio o, en su caso, de ejercicios anteriores).

..//..



**Pedro Jesús Jiménez Vargas**  
**Profesor**  
**Universidad Internacional de La Rioja (Unir)**

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FUNCIONES DEL ASESOR FISCAL
- III. RESPONSABILIDAD CIVIL Y PENAL DEL ASESOR FISCAL Y SU DELIMITACIÓN
- IV. DIRECTIVA DAC-6
- V. CONCLUSIONES
- VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## RESUMEN

A partir del 1 julio de 2020, se impone una nueva obligación para los intermediarios fiscales, establecida por la Unión Europea a través de la Directiva 2018/822 (DAC-6). Dicha obligación consiste en informar detalladamente y en plazos breves, sobre determinados mecanismos transfronterizos susceptibles de ser calificados de planificación fiscal agresiva.

Los intermediarios fiscales (fundamentalmente los asesores) además de brindar su ayuda con asistencia y asesoramiento a sus clientes contribuyentes, son los que se deben de encargar de diseñar, comercializar, organizar y poner a disposición de las autoridades aquellos mecanismos denunciados para su ejecución. El objetivo es realizar un intercambio automático de esta información entre todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Con las nuevas directrices de DAC-6, los asesores fiscales respecto en relación a sus clientes deben estar al día de la normativa aplicable; anteriormente estos profesionales establecían qué información se debía suministrar a la Administración tributaria, y cuál, no; a partir de ahora, se les priva de este derecho, estableciéndoles unos parámetros o mecanismos frente a la planificación fiscal agresiva que deberán cumplir, siendo responsables civil y penalmente de las consecuencias de no hacerlo.

La finalidad de la Directiva es doble; por un lado, obtener información para luchar contra la evasión y elusión fiscal; por otro lado, con la información obtenida conseguir un efecto disuasorio antes de que se ejecuten los mecanismos de planificación fiscal agresiva.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El 20 de mayo de 2020, el Congreso de los Diputados, mediante Real Decreto aprueba el Proyecto de Ley por el cual se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición 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 (Directiva DAC-6).

Inicialmente, el 20 julio de 2019 el Ministerio de Hacienda, publica los textos normativos en un Anteproyecto de Ley de transposición de la mencionada Directiva. El objeto de la modificación es establecer las obligaciones de información por parte de los intermediarios (en general, asesores fiscales) o, en su caso, de los propios obligados tributarios a la Administración tributaria en relación a aquellos mecanismos transfronterizos que, cumpliendo con una de las señas distintivas enumeradas en ella, se califican como de planificación fiscal potencialmente agresiva. En este caso nos encontramos ante una importante novedad, que debe conocerse, ya que previsiblemente va a modificar la relación entre clientes y abogados o asesores fiscales tal y como se ha venido materializando hasta ahora.

El 1 de julio de 2020, entran en vigor los nuevos estándares establecidos por la Directiva DAC-6. Su propósito, es cubrir ciertos vacíos legales en las leyes de regulación de control fiscal hasta el momento conocidas. A partir de ahora, los asesores fiscales estarán obligados a informar a la Administración Estatal Tributaria (AEAT) de los nuevos mecanismos transfronterizos donde concurren como mínimo alguno de los indicios o señas distintivas sobre planificación fiscal que aparecen contenidos en el Anexo IV de la propia Directiva. De esta manera, el asesor actuara de acuerdo bajo confidencialidad profesional. Inicialmente, la obligación de informar al contribuyente, sin o existe tal posibilidad, la responsabilidad recaerá sobre el asesor fiscal.

..//..



Luis de Francisco Morales  
Abogado

## SUMARIO

1. Residencia fiscal. Confinamiento y cierres perimetrales.
2. Teletrabajo y tributación.
3. Prestaciones por cese de actividad
4. Ayudas y subvenciones a la actividad percibidas en pandemia.
5. Deducciones familiares y situación de ERTE.
  - 5.1 Deducción por maternidad y ERTE.
  - 5.2 Deducciones por familia numerosa, familiar con discapacidad y ERTE.
6. Aumento de los plazos de prescripción.

## RESUMEN

En marzo de 2020 estalló la pandemia por coronavirus, dibujándose desde ese momento un escenario de confinamientos, limitaciones de desplazamientos, medidas fiscales y económicas excepcionales.

Este escenario tan excepcional ha desembocado en problemas y contingencias en relación con el IRPF, como en otros tributos, que no se habían planteado en la historia de vigencia de este impuesto, los cuales pasamos a analizar a continuación tratando de encontrar una posible solución.

## CONTENIDO

### 1. RESIDENCIA FISCAL. CONFINAMIENTO Y CIERRES PERIMETRALES.

En primer lugar hay que tener presente que el artículo 8 de la Ley 35/2006 (LIRPF) establece que serán contribuyentes del IRPF las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

Existe la creencia popular de que la residencia fiscal en un país viene determinada exclusivamente por permanecer más de 6 meses en él, pero como veremos a continuación no es del todo cierto. En este sentido, el artículo 9 de la LIRPF establece el concepto de residencia:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el periodo de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones, contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria a título gratuito con las Administraciones públicas españolas,

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades, o intereses económicos de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos, menores de edad que dependan de aquél.

(. . .)"

Por tanto, el primero de los requisitos es que la persona física en cuestión permanezca en España más de 183 días en el ejercicio en cuestión. En relación con el segundo de los requisitos, tendrá la consideración de contribuyente del IRPF español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En este sentido, la Consulta Vinculante de la DGT de fecha de 27 de junio de 2014 (V1643-14) considera:

"( . . . ) la residencia fiscal de una persona física no solo se determina en función de la permanencia en un Estado por más de 183 días, sino que hay que tener en cuenta otros criterios como el centro de sus intereses económicos y familiares, así como la acreditación de su residencia fiscal en otro país".

..//..

## La nueva obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva

# A55

Fiscal y laboral al día, N.º 293, 2021



**José Manuel Ortiz de Juan**  
**Consejero de CUATRECASAS**

### SUMARIO

1. Antecedentes y justificación
2. ¿Qué hay que informar?
3. ¿Quiénes están obligados a informar?
4. Plazos y sanciones.
5. Apuntes sobre la abogacía y el compliance ante DAC-6

### RESUMEN

Una nueva vertiente del compliance fiscal, la obligación de información relativa a mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva recae, entre otros, sobre el colectivo de los profesionales del asesoramiento, particularmente los abogados y los asesores fiscales. El cumplimiento de esta nueva obligación, además de tensionar el equilibrio entre el deber de secreto profesional y el de colaboración con la Administración tributaria, conlleva nuevos costes de cumplimiento y altas dosis de complejidad por culpa de la normativa aplicable, deliberadamente abierta en muchos de sus conceptos jurídicos

### CONTENIDO

#### I.- ANTECEDENTES Y REGULACIÓN

Con el objetivo de reforzar la transparencia y la seguridad jurídica, el Informe Final de la Acción 12 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) publicado en 2015 recomienda que los países miembros exijan a los contribuyentes que revelen a la Administración sus mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante un sistema obligatorio de suministro e intercambio automático de información. De ese modo los países responderían con prontitud a eventuales riesgos de fraude tributario mediante la adecuada evaluación de dichos riesgos, las correspondientes inspecciones tributarias o modificaciones legales.

La recepción de estas recomendaciones en la Unión Europea se plasmó en 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 fiscal en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, conocida como "Directiva de Intermediarios" o "DAC-6". La Directiva pretende, por una parte, que los Estados miembros conozcan las estructuras de planificación fiscal agresiva para reaccionar con rapidez contra las prácticas fiscales nocivas y, en su caso, cubran las lagunas jurídicas existentes mediante nueva legislación o actuaciones de comprobación tributaria y, por otra, disuadir a los contribuyentes de realizar operaciones de planificación fiscal agresiva.

"Sólo califican como intermediarios obligados a informar quienes tengan un conocimiento pleno del mecanismo transfronterizo reportable"

España ha incorporado la Directiva a Derecho interno mediante modificaciones de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y mediante una orden por la que se aprueban los nuevos modelos 234, 235 y 236. La regulación se completa con una Resolución de la Agencia Tributaria sobre el formato y contenido mínimo de las comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos reportables, y una batería de Preguntas Frecuentes centradas en aspectos formales.

#### II.- ¿QUÉ SE DEBE INFORMAR?

Deberán informarse los mecanismos transfronterizos que cumplan alguna de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva. Un mecanismo, entendido como un acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación, será transfronterizo si afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país, siempre que concurra cualquiera de las siguientes condiciones:

- (i) no todos los participantes del mecanismo residen en la misma jurisdicción;
- (ii) uno o más de los participantes del mecanismo residen simultáneamente en más de una jurisdicción;
- (iii) uno o varios de los participantes del mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;

..//..



**José Antonio López Marqués**  
**Socio de Gaona, Palacios y Rozados Abogados**

## SUMARIO

1. Tributación directa
  - Impuesto sobre sociedades
  - Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
  - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - Deducción por doble imposición
2. Tributación indirecta
  - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (TP) y Actos Jurídicos Documentados (AJD)
3. Operaciones formale

## RESUMEN

El ejercicio fiscal 2020 ha sido sin lugar a dudas atípico, debido a la situación de pandemia global, a causa del COVID-19, que ha causado que la economía mundial se haya resentido sobremanera, y esto ha provocado que muchas empresas mercantiles se encuentren en una situación de cese casi total por paralización de su actividad, y tengan que tomar importantes decisiones con el fin de no agravar más los costes de esa paralización, como son regularizaciones de plantilla (despidos, E.R.T.E.S., E.R.E., etc.), procedimientos concursales y en último término el cierre de la empresa

## CONTENIDO

Esto último es sin duda la decisión más difícil de tomar, ya que supone por un lado asumir el cese definitivo de la actividad empresarial, con la extinción de su personalidad jurídica, pero por otro puede ser una acertada decisión si se hace con una adecuada planificación jurídico-fiscal, que permita asegurar, aunque sea en parte, la inversión de sus accionistas, y así poder disponer de medios con los que afrontar en el futuro nuevos proyectos empresariales e inversiones una vez la situación coyuntural mejore.

Como paso previo al cierre empresarial, la Junta General de Socios ha de acordar la disolución de la sociedad, que ha de ser aprobada por la mayoría legal, o estatutaria en su caso, y nombrar un Liquidador de la Sociedad, quien se encargará, en su caso, tanto del cobro de los créditos sociales como del pago de los acreedores sociales. Una vez realizados, el liquidador, y bajo la supervisión de interventores en caso de haber sido nombrados por la Junta General, formará un balance final de liquidación, que habrá de ser aprobado por la Junta General de Socios u Accionistas. Una vez aprobado, y si no habido reclamaciones ni impugnaciones de terceros interesados, se procede al reparto del haber social resultante entre los socios/accionistas. Y es precisamente a partir de este momento, al repartirse este haber social, cuando se genera el hecho imponible que produce efectos fiscales tanto en tributación directa como en la tributación indirecta, afectando tanto a la sociedad objeto de disolución como a sus socios, ya sean personas físicas o jurídicas.

### TRIBUTACION DIRECTA

#### - Impuesto sobre Sociedades

En el caso de entrega de bienes a los socios en pago de su haber social, o de deudas en favor de los socios, si el valor de mercado de los activos transmitidos a los socios es superior al valor contable que los mismos tienen en la entidad, es obligatorio declarar la diferencia de valoración en el Impuesto sobre Sociedades, debiendo integrarse en la base imponible del impuesto, junto con las demás partidas de su cuenta de resultados. En su caso, también es posible provisionar los gastos que se originen como resultado del proceso de liquidación, ya que reducirán el resultado y, en su caso, el Impuesto sobre Sociedades a pagar, que es de un 25% en su tipo general.

Es importante señalar que, en caso de extinción de la sociedad, no operan los límites de deducibilidad de los gastos financieros del art. 16.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, ni el límite a la compensación de bases imponibles negativas del art. 26.1 de la citada ley. No obstante, aunque tenga lugar la extinción de la entidad, continúa aplicándose la limitación a la compensación cuando dicha extinción esté motivada por participar en una operación de reorganización empresarial acogida al régimen fiscal especial.

..//..



**Francisco Chamorro**  
**Counsel responsable de Fiscalidad Empresarial de Toda & Nel-lo**

**Javier Blanco**  
**Abogado**

**RESUMEN**

Después de las elecciones generales de noviembre de 2019 y, especialmente, tras la formación del actual Gobierno de coalición formado por el PSOE y Unidas Podemos, en enero de 2020, no hacía falta ser asesor fiscal para intuir que, tras unos años de relativa calma, se avecinaban importantes modificaciones en los principales impuestos que, como suele ocurrir salvo que nos encontremos en periodos preelectorales, iban a suponer un incremento de la carga tributaria, ya de por sí considerable, que soportamos los contribuyentes españoles.

**CONTENIDO**

**Principales cuestiones que debemos conocer si queremos evitar sorpresas tributarias durante el ejercicio**

Las dificultades parlamentarias para sacar adelante unos Presupuestos para 2020 y, posteriormente, la irrupción de la pandemia impidieron una aprobación rápida de la batería de medidas fiscales dirigidas a aumentar la recaudación que habían sido ampliamente comentadas en los medios desde los partidos integrantes de la coalición (de hecho, algunas de ellas habían sido incluidas ya en el Proyecto de Ley de Presupuestos de 2019 que acabó en fiasco y llevó a la convocatoria de elecciones).

Pero todo llega y, pese al retraso, a finales de 2020 y mediante la aprobación, principalmente (y dejando al margen los nuevos impuestos conocidos como tasa Google y tasa Tobin aprobados en octubre), de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, el Gobierno se ha puesto manos a la obra con la reforma del sistema tributario español, si bien, por el momento, dejando por el camino algunas de las propuestas más polémicas como, por ejemplo, la posibilidad de establecer una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades.

En cualquier caso, resulta evidente que, si la legislatura se prolonga, no serán estas las últimas modificaciones tributarias aprobadas por este Gobierno.

De hecho, se encuentra ya en fase muy avanzada de tramitación el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que también incorpora cambios de cierto calado y que comentaremos en un próximo artículo, tras su aprobación definitiva.

En este contexto, describimos brevemente a continuación las implicaciones derivadas de los incrementos aprobados de alcance más general y que, en su mayoría, han entrado en vigor con el inicio del 2021.

**Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas (IRPF)**

En este Impuesto, el incremento de la recaudación se ha buscado mediante la subida de tipos y la rebaja del importe máximo a reducir de la base imponible por la realización de aportaciones a planes de pensiones individuales.

Así, en 2021, se incrementa en dos puntos el tipo marginal máximo a aplicar sobre la base liquidable general, para rentas superiores a 300.000 euros.

Ello supone, por ejemplo, un tipo máximo, incluyendo tramo estatal y autonómico, del 45,5% para un residente en Madrid y del 50% para un residente en Cataluña.

ESCALA ESTATAL BASE GENERAL 2021			
Hasta	Cuota	Resto	Tipo
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00%
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50%
60.000,00	8950,75	240.000,00	22,50%
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50% <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> El tipo marginal máximo total, es decir, incluyendo el tramo estatal y autonómico, es, en Madrid, del 45,5% y, en Cataluña, del 50%

## Impuesto sobre determinados servicios digitales: principales aspectos controvertidos de un impuesto unilateral y transitorio

# A58

Fiscal y laboral al día, N.º. 291, 2021



**Íñigo Egea**  
Asociado Principal Departamento Financiero y Tributario Madrid en Cuatrecasas

### SUMARIO

1. Introducción: aspectos generales del IDSDI
2. Aspectos controvertidos relacionados con la configuración y aprobación del impuesto
3. Aspectos controvertidos relacionados con la aplicación práctica del IDSDI

### RESUMEN

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDI), coloquialmente conocido como "Tasa Google", es un impuesto de carácter transitorio que nace como respuesta a la falta de adecuación de las normas tributarias actuales a la realidad de la economía digital y al retraso en adoptar medidas coordinadas por parte de las instituciones internacionales. En el presente artículo se describen los elementos que configuran el IDSDI y se analizan los principales aspectos controvertidos que se plantean con respecto a la aprobación y a la aplicación práctica de este impuesto

### CONTENIDO

#### INTRODUCCIÓN: ASPECTOS GENERALES DEL IDSDI

Con fecha 16 de octubre de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante "Ley 4/2020" o "LIDSDI"). Tras una tramitación parlamentaria que se inició hace ya dos legislaturas, a través de la citada Ley 4/2020 se introduce en España el Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDI), el cual ha entrado en vigor con efectos desde el 16 de enero de 2021 (quedando sujetas al IDSDI las prestaciones de servicios digitales sujetas que se hayan devengado desde dicha fecha)

Este tributo nace como respuesta a la falta de adecuación de las normas tributarias a la realidad de la economía digital y como consecuencia al retraso en alcanzar medidas coordinadas por las instituciones internacionales (OCDE, UE) que permitan adaptar dichas normas de forma consensuada. En este contexto, la regulación contenida en la Ley 4/2020 está claramente inspirada en la Propuesta Inicial de Directiva Comunitaria, e introduce el IDSDI como una solución unilateral y transitoria, hasta que entre en vigor la nueva regulación que incorpore la solución adoptada internacionalmente.

A grandes rasgos, las principales características de este impuesto son las siguientes:

El impuesto grava tres tipos de servicios:

Servicios de publicidad en línea, entendidos como la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

Servicios de intermediación en línea, que consisten en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital (que permita interactuar con distintos usuarios) que facilite las entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Servicios de transmisión de datos con contraprestación, incluidas la venta o cesión de datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por ellos en las interfaces digitales

Los servicios anteriores quedan gravados en la medida en que se encuentren localizados en territorio español, siendo el nexo la localización del usuario del servicio digital (o mejor dicho, la localización del dispositivo utilizado por dicho usuario) en territorio español.

La norma también regula varios supuestos de no sujeción: (i) ventas de bienes o servicios contratados en la web del proveedor (comercio electrónico minorista en el que el vendedor no actúa como intermediario); (ii) entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios; (iii) la intermediación en línea cuando la prestación de servicios tenga como única o principal finalidad poner a disposición una interfaz para el suministro de contenidos digitales o la prestación de servicios de comunicación o pago; (iv) la prestación de servicios financieros así como la transmisión de datos que realicen entidades financieras reguladas; y (v) las prestaciones de servicios digitales entre entidades que formen parte de un grupo que mantenga una participación del 100%, directa o indirecta, en su capital.

Son contribuyentes del IDSDI las personas jurídicas y demás entidades cuando superen dos umbrales: (i) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros (umbral de envergadura); y (b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros (umbral de huella digital significativa). Si una entidad forma parte de un grupo de sociedades, los importes de estos umbrales serán los del grupo en su conjunto.

..//..



**María Benito Bella**  
Asociada principal de Deloitte Legal

### RESUMEN

El reciente anuncio de la marcha a Andorra de uno de los personajes más influyentes en el mundo de las redes sociales de nuestro país ha vuelto a reavivar el debate sobre la residencia fiscal y sobre las cuestiones morales o éticas que pueden suscitarse respecto del traslado de las grandes fortunas a jurisdicciones de menor tributación.

### CONTENIDO

Dejando este debate a un lado y sin ánimo de entrar en cuestiones de índole distinta de las puramente fiscales, en este artículo entraremos a valorar, desde un punto de vista técnico, los factores a tener en cuenta a la hora de determinar la residencia fiscal de un contribuyente persona física, los cuales pueden verse condicionados por la casuística concreta y muy específica en el caso de quienes se dedican de manera profesional al mundo de las redes sociales o los juegos online.

Palabras como Youtuber, Instagrammer, Blogger o eGamer se han instalado en nuestro vocabulario cotidiano y, hoy en día, no podemos obviar la existencia de una población de profesionales cuya actividad reviste de unas características que la hacen especial y diferente al resto de profesiones. Aspectos como el remote working, la flexibilidad o la dimensión internacional son factores que pueden influir en dónde residen las personas que desarrollan estas profesiones. Por este motivo, en estos casos adquiere especial importancia el concepto de residencia fiscal y la necesidad de evaluar los requisitos legalmente establecidos para determinar cuándo un contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio español.

La Ley del IRPF señala expresamente como contribuyentes por este impuesto a aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. La propia norma entra a regular cuándo se entiende que concurre esta circunstancia y establece dos supuestos diferentes; bien cuando el contribuyente permanece en España más de 183 días, bien cuándo radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Es importante recordar que no existe relación de prelación entre un criterio y el otro; con que una de estas circunstancias tenga lugar, la persona sería considerada residente fiscal en España y, por tanto, contribuyente por el IRPF.

Si pensamos en cómo aplicar estos criterios en personas que trabajan en remoto, con flexibilidad para desarrollar su actividad desde diferentes países, con roles globales o que prestan servicios a clientes localizados en cualquier parte del mundo, rápidamente nos daremos cuenta de que la determinación de la residencia fiscal en algunos casos es un tema no exento de complejidad.

Pongamos como ejemplo el caso de un profesional que tiene un canal de YouTube, estando localizados la mitad de sus suscriptores en España y la otra mitad en diferentes países de Latinoamérica. Además, tiene un contrato como jugador con un equipo de eSports francés, que pone a disposición de sus jugadores (principalmente franceses y españoles) una Gaming House ubicada en Andorra, por lo que pasa largas temporadas entrenando en este país y, además, viaja con mucha frecuencia a otros países para participar en competiciones internacionales y otros eventos. Cuando no está en Andorra o viajando por el mundo está en España, en una casa que alquila con otros compañeros. Ha suscrito con varias empresas españolas contratos publicitarios por los que recibe ingresos, aunque también recibe ingresos por publicidad desde otros países.

Nuestro protagonista en esta historia es de nacionalidad española, no tiene cónyuge o hijos y su patrimonio se compone únicamente de una cuantiosa cuenta corriente abierta en una entidad española.

Si atendemos al criterio de los días de presencia en España se antoja clara la dificultad de determinar si ha habido una presencia superior a 183 días o no. El motivo de ello es ver cómo entra en juego la regla de las ausencias esporádicas y su consideración a efectos de determinación de la residencia fiscal como días de presencia en territorio español.

Mayor dificultad plantea aún el análisis de la residencia si atendemos al criterio del centro de intereses económicos: ¿dónde radica la base principal de las actividades de esta persona o el centro de sus inversiones? Desde luego el análisis de la residencia fiscal en muchos casos no es un tema sencillo.

Si, además, vamos más allá de lo que marca la norma española, entraríamos en el ámbito de la fiscalidad internacional y en la necesidad de hacer un análisis de la normativa aplicable en cada una de las jurisdicciones implicadas, así como de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

Con todos estos conceptos lo que vemos es que para concluir dónde es residente fiscal una persona hay múltiples aspectos a considerar, más allá de los días de presencia en un país u otro, y que el actual contexto globalizado ha influido en que este análisis sea cada vez más complejo.

Hacienda no ha querido quedarse atrás en esta cuestión y recientemente ha anunciado que una de las directrices de su Plan de Control Tributario para 2021 es el uso de herramientas de tratamiento masivo de datos como soporte en actuaciones de comprobación, apoyándose en el BigData para tener una visión clara sobre el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos de renta y sus relaciones económicas, societarias e, incluso, familiares.

El Plan hace referencia a la deslocalización de nacionales mediante desplazamientos ficticios con el fin de declarar sus rendimientos conforme a un centro de residencia fiscal artificioso. Sin duda, esto supone toda una declaración de intenciones por parte de la Administración Tributaria de incrementar la vigilancia sobre aquellos casos de cambio de residencia fiscal simulada o fingida.

..//..

## Cuestiones controvertidas respecto de la sujeción a la tasa de licencia urbanística y al ICIO de las obras "ilegales" e "ilícitas"

# A60



Tributos locales, N.º. 151, 2021

**Pablo Chico de la Cámara**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (URJC)**

### SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO.
- II. CUESTIONES FORMALES DE LEGALIDAD URBANÍSTICA PARA LA EJECUCIÓN DE UNA OBRA.
- III. EXIGENCIA DE LA TASA DE LICENCIA URBANÍSTICA.
  - A) DEVENGO EN SUPUESTOS DE "RENUNCIA" Y "DESISTIMIENTO".
  - B) OBRAS "ILEGALES" E "ILÍCITAS".
- IV. EXIGENCIA DEL ICIO.
  - A) DEVENGO EN SUPUESTOS DE "RENUNCIA" Y "DESISTIMIENTO".
    - 1. Planteamiento.
    - 2. Determinación del dies a quo y el dies ad quem en el pago de intereses de demora.
    - 3. Determinación del dies a quo para solicitar la devolución del ingreso improcedente en supuestos de desistimiento o renuncia del administrado.
  - B) OBRAS "ILEGALES" E "ILÍCITAS".
    - 1. Planteamiento.
    - 2. Determinación del dies a quo para solicitar la devolución del ingreso improcedente derivado de decisiones judiciales sobre la legalidad administrativa de una construcción.
  - C) BIBLIOGRAFÍA CITADA.

### RESUMEN

Las situaciones jurídicas de desistimiento y renuncia como de imposibilidad de ejecución (por resultar ilícitas por contravenir la normativa urbanística) no son inocuas sino que despliegan una serie de efectos jurídico-tributarios que han dado lugar a numerosas controversias entre Administración y contribuyentes sin que la jurisprudencia dictada hasta la fecha haya podido disipar todos los interrogantes originados tanto respecto de la exigencia del ICIO como de la tasa de licencia urbanística. Analizaremos cada situación para determinar caso por caso si cabe la exigencia del ICIO así como de la tasa de licencia urbanística.

### CONTENIDO

#### I. PLANTEAMIENTO

Durante las dos crisis económicas que hemos padecido en estos últimos quince años (la crisis financiera del real state del año 2008, y la crisis sanitaria del año 2020) el sector de la construcción ha sufrido una dura corrección económica que ha dado lugar a que muchos de los proyectos de obra programados, finalmente no se ejecutaran bien por causas endógenas adversas (dificultades económicas por concursos de acreedores e insolvencias, o de otro tipo que han llevado al solicitante de la licencia urbanística a tener que abandonar dicho proyecto); así como exógenas (por cuanto muchos planes urbanísticos han preferido no ver la luz por cuanto la situación económica de España no invitaba al optimismo respecto de la previsión de ventas en el sector inmobiliario).

Todas estas situaciones tanto de desistimiento y renuncia como de imposibilidad de ejecución (por cuanto se trate de construcciones que no cumplen con la legalidad tributaria así como urbanística) no son inocuas sino que despliegan una serie de efectos jurídico-tributarios que han dado lugar a numerosas controversias entre Administración y administrados sin que la jurisprudencia contradictoria dictada hasta la fecha haya podido disipar todos los interrogantes originados tanto respecto de la exigencia del ICIO como de la tasa de licencia urbanística.

../..



**Joan Pagès i Galtés**  
**Catedrático de Derecho Financiero de la URV (Tarragona-Reus)**  
**Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. CONCEPTOS BÁSICOS.
3. CONSTITUCIÓN DEL COHOUSING.
4. OBTENCIÓN DEL SUELO.
5. CONSTRUCCIÓN DE LAS VIVIENDAS.
6. CESIÓN DE LAS VIVIENDAS.
7. MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN DE LAS VIVIENDAS.
8. LA ACTIVIDAD DE FOMENTO FISCAL AL COHOUSING .
9. CONCLUSIONES.
10. BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

La circunstancia que los principales tributos locales incidan sobre los inmuebles, trae como secuela que el cohousing, como modelo habitacional, sea susceptible de estar gravado por los mismos, cosa que exige examinar las peculiaridades de tal modelo en orden a la sujeción tributaria. Además, como que una de sus peculiaridades más significativa estriba en que no se trata de un modelo habitacional clásico, puramente mercantilista, sino participe de la economía colaborativa, forjada a finales del siglo XX y capaz de paliar el acuciante problema del acceso a la vivienda, aparece con fuerza el tema de la legitimidad de los entes locales para adoptar medidas de fomento al cohousing, lo que, en nuestro ámbito de estudio, se traduce en el establecimiento de desgravaciones fiscales, tributarias y extra-tributarias.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El cohousing es un modelo habitacional colaborativo que se presenta como alternativa al modelo tradicional de vivienda, caracterizado éste último por la primacía del individualismo.

Sin embargo, la circunstancia de que sea novedoso comporta que su concepto aún no esté plenamente definido, lo que a su vez dificulta concretar su régimen jurídico.

En el presente trabajo nos ocuparemos de definir el arquetipo del cohousing y, de acuerdo con el mismo, analizaremos los principales aspectos de su fiscalidad local adoptando como sistemática las diferentes fases en que se desarrolla.

### 2. CONCEPTOS BÁSICOS

#### 2.1. Cohousing

##### a) Definición

El cohousing es un término inglés que literalmente se traduce como <convivienda> y que, a nuestro modo de ver, en su arquetipo puede definirse como un modelo habitacional participativo con unos fines que ultrapasan la satisfacción de la necesidad de vivienda habitual al perseguir también la consecución de unos intereses adicionales que vinculan a los cohabitantes, quienes gestionan la comunidad a través de una entidad en la que, junto al aprovechamiento particular de cada vivienda atribuido singularmente a los distintos partícipes personas físicas, concurre el aprovechamiento conjunto de los elementos comunes donde se prestan servicios adicionales a los propios de la vivienda.

De esta definición destacan dos elementos objetivos: el procurar la vivienda habitual y la prestación de servicios adicionales propios de la vivienda.

Por lo que respecta a la <vivienda habitual>, decir que se trata de la vivienda permanente que encuentra su reflejo tributario en el concepto de <domicilio fiscal> de las personas físicas recogido por el artículo 48.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

..//..



Leigh Thomas  
Reuters

## CONTENIDO

El acuerdo alcanzado el pasado fin de semana por el G-7 sobre el tipo mínimo del impuesto de sociedades y las disposiciones relativas a la fiscalidad de las multinacionales allana el camino para un acuerdo más amplio en las próximas semanas que podría remodelar la fiscalidad transfronteriza en los próximos años. Pero este acuerdo, aclamado como histórico por sus partidarios tiene muchos detalles que aún deberán desarrollarse a tiempo para que los países que conforman el G-20 le den también su apoyo en una reunión prevista para el próximo mes.

Esto es lo que sabemos hasta ahora y lo que sigue sin estar claro:

¿Se aplicará el acuerdo del G-7 en todo el mundo?

El acuerdo del G-7 sobre un impuesto de sociedades mínimo mundial de al menos el 15 por ciento sienta las bases para el siguiente paso, que es una reunión online del 30 de junio al 1 de julio de los 139 países que negocian las futuras normas de tributación transfronteriza en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en París.

Los países pretenden llegar a un consenso en la reunión sobre los detalles, puesto que las labores técnicas ya están muy avanzadas. Cualquier acuerdo que se alcance en esa reunión se presentará a los ministros de economía del G-20 para que lo aprueben en su reunión de Venecia los días 9 y 10 de julio.

La OCDE y Estados Unidos han afirmado que la aprobación final podría tener que demorarse hasta la posterior reunión del G-20 en octubre, puesto que la posición de los Estados Unidos podría no ser firme en julio, ya que se estará sometiendo para entonces un paquete de medidas fiscales internas al Congreso.

La firma del G-20 significaría que las principales economías del mundo aplicarían el acuerdo, por lo que su alcance sería efectivamente mundial.

¿Es este el fin de los paraísos fiscales?

Si el acuerdo no acaba con los paraísos fiscales por completo, al menos los hará mucho menos atractivos para muchas empresas que buscan reducir su gasto fiscal, pero también pulir sus credenciales ante los inversores que dan cada vez más importancia a cuestiones relativas a las políticas medioambientales, sociales y de gobierno corporativo.

La idea del impuesto mínimo global es otorgar a los países el derecho a aplicar un impuesto adicional sobre los beneficios de las empresas en países con tipos impositivos inferiores al mínimo global.

Además, el G-7 quiere que el tipo mínimo se aplique país por país en lugar de una media de los países en los que opera una compañía, un enfoque que se considera mucho más duro para los paraísos fiscales.

Así, si una compañía estadounidense obtiene beneficios en las islas Vírgenes Británicas, donde no existe el impuesto de sociedades, las autoridades fiscales estadounidenses podrían aplicar un impuesto del 15 por ciento sobre esos beneficios, si ese es el tipo mínimo global que finalmente se acuerda.

¿Cómo se aplicará esto a las multinacionales?

Otra parte de las conversaciones sobre fiscalidad internacional trata sobre cómo distribuir los derechos de los gobiernos a gravar los beneficios en exceso, o no rutinarios, de las principales multinacionales, entre ellas las grandes compañías digitales como Apple y Google.

El G-7 acordó que los gobiernos deberían tener derecho a gravar al menos el 20 por ciento de los beneficios obtenidos en su país por una multinacional por encima de un margen del 10 por ciento. Todo parece indicar que el exceso de beneficios también estaría sujeto al mínimo global. Dicho esto, todavía quedan muchas métricas por elaborar y aún hay margen para que estas compañías hagan oír sus puntos de vista en el debate.

¿Cuáles son las posibles lagunas?

Es probable que los países que están negociando el impuesto global eximan a algunos sectores. Por ejemplo, es probable que los sectores extractivos queden excluidos, puesto que las empresas suelen pagar derechos por adelantado al gobierno donde se encuentran las minas o los yacimientos petrolíferos. También se ha hablado de la posibilidad de crear excepciones para determinados servicios financieros. Los responsables afirman que algunos países quieren contar con un margen de maniobra en las exenciones fiscales para la investigación y el desarrollo. Otros países, como China, quieren proteger las zonas económicas de escasa tributación que utilizan para atraer inversiones.

¿Esto va a suponer grandes ganancias para los gobiernos?

..//..

# Tribunalak

---

# Tribunales

## La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos

### Análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo

# T01



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 189, 2021

**Felipe Alonso Murillo**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Valladolid**  
**Ex letrado coordinador del Tribunal Supremo**

#### SUMARIO

- I. Introducción
- II. El informe emitido por la inspección para justificar la solicitud de autorización judicial de entrada y registro domiciliario que fue concedida antes de la comunicación formal de inicio del procedimiento de inspección no inicia dicho procedimiento
- III. El principio de subsidiariedad exige que la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto de la entrada y registro domiciliario de la inspección tributaria estén justificadas en la solicitud y motivadas en el auto judicial que las autorice
- IV. La improcedencia de autorizar judicialmente entradas y registros domiciliario de la inspección tributaria con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos: "para ver qué se encuentra"
- V. Bibliografía

#### RESUMEN

En sentencia de 10 de octubre de 2019 el Tribunal Supremo recuerda que el principio de subsidiariedad exige que la necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad en sentido estricto de la entrada y registro domiciliario de la Inspección tributaria estén adecuadamente justificadas en la solicitud y precisamente motivadas en el auto judicial que las autorice. En sentencia de 7 de julio de 2020 el Tribunal Supremo sostiene que el informe emitido por la Inspección tributaria para justificar la solicitud de entrada y registro domiciliario, autorizada judicialmente antes de la comunicación formal de inicio del procedimiento de inspección, no inicia el cómputo de su plazo máximo de duración. Finalmente, en sentencia de 1 de octubre de 2020 el Tribunal Supremo rechaza la autorización judicial de solicitudes de entrada y registro domiciliario de la Inspección tributaria formuladas con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, "para ver qué se encuentra".

#### CONTENIDO

##### I. INTRODUCCIÓN

El artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT", en adelante], bajo el título "Facultades de la inspección de los tributos", se limita a establecer en el último inciso de su apartado 2 que "[c]uando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley".

Ese artículo 113 LGT, rotulado "Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios", añade: "[c]uando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".

Como bien dice ÁLVAREZ MARTÍNEZ, este último precepto alude expresamente a la posibilidad de efectuar registros domiciliarios, y no sólo entradas, en consonancia con el artículo 18.2 de la Constitución Española ["CE", desde aquí], y además extiende la facultad de entrada o registro del domicilio constitucionalmente protegido a otros órganos de la Administración tributaria, distintos de los órganos de inspección. Este parco régimen legal tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 172 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGGIT", en lo sucesivo], titulado "Entrada y reconocimiento de fincas", que peca también de escasez. En lo que aquí importa el mencionado precepto reglamentario:

- i) Reitera en el apartado 3 que, cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial;
- ii) Aclara en el apartado 4 que, en la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias y que, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional autorizante las circunstancias, incidencias y resultados;

..//..

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

# T02

La Ley Unión Europea, número 91, 2021



Irmantas Jarukaitis  
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»

# T03

La Ley Unión Europea, número 91, 2021



**E. Regan**  
**Asunto C-362/19**  
**P: Comisión/Fútbol Club Barcelona**

### SUMARIO

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.

### 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. 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.

..//..

## El lugar de realización del hecho imponible del IVA en ventas intracomunitarias a distancia de bienes

# T04

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 18 de junio de 2020



Ars Juris Salmanticensis: AIS, Vol. 8, N.º. 2, 2020



**Marcos Iglesias Caridad**  
**Profesor Ayudante Doctor**  
**Acreditado a Prof. Contratado Doctor Área de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Salamanca**

### CONTENIDO

El TJUE en su Sentencia de la Sala Quinta, de 18 de junio de 2020, trata de resolver aspectos fundamentales sobre el lugar de realización del hecho imponible del IVA en ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Estas no comparten la filosofía de las adquisiciones intracomunitarias donde, con carácter general, tanto el transmitente como el adquirente son sujetos pasivos, y lo que hay es una inversión del sujeto pasivo, sujetando al adquirente y declarando exenta la transmisión en el lugar de origen.

En las ventas intracomunitarias de bienes, el adquirente es un particular, pero el sujeto pasivo en todo momento es el empresario transmitente, que deberá repercutir el iva a aquel. El marco de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes nos sitúa en el escenario de los consumidores que adquirieren sus productos en otros países a través de la web o de catálogos, necesitando que el producto sea expedido o transportado hasta el destino. El único dilema parte de determinar dónde tiene lugar el hecho imponible, pues de ello depende que la operación se sujete al iva del país de origen o del de destino. Los hechos que subyacen en la sentencia son los siguientes.

Una empresa constituida y establecida en Polonia, dedicada a la venta de alimentos para animales, vende a consumidores de Hungría, donde no tiene establecimiento permanente. La vendedora ofrece a una transportista (cuyo titular es el hermano del propietario de aquella), ofreciendo incluso descuentos que van a cargo de la vendedora. Pese a ello, el cliente puede separarse de esa opción de transporte. Se comprueba también que el pago es único por la adquisición y el transporte. Asimismo, se da el hecho de que el transportista subcontrata el transporte en Hungría a empresas de este país. En la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, del iva, los artículos donde se regula el hecho imponible en ventas a distancia son los arts. 32 a 34. El art. 32 viene a decir que, si los bienes son expedidos o transportados por el adquirente, el lugar de realización del hecho imponible del iva será el del inicio de la expedición o el transporte (Estado de origen). El art. 33 viene señalando que, si son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, se entenderán entregados en el Estado de destino. No obstante, el art. 34 [que es suprimido por la Directiva (ue) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 2021] señala que, aun dándose los criterios del art. 33, se aplicará el del art. 32 si el importe global, excluido el iva, de las entregas efectuadas no supere los 100.000 euros. Esta cifra puede bajarla el Estado de llegada de la expedición o transporte a 35.000 euros (límite que tenía aprobado Hungría).

Pues bien, la empresa vendedora consultó a la Administración Tributaria polaca, donde tiene su residencia, sobre el lugar de realización del hecho imponible, contestándole aquella que, del relato fáctico, se entiende realizado en Polonia. Esta consulta le era vinculante. La aplicación del iva polaco era del 8%, mientras que el del húngaro —que todo parece que es el realmente aplicable— del 27%. Al respecto, Hungría consideró que se está en el marco del art. 33 de la Directiva, corriendo por cuenta del proveedor la expedición o el transporte. Así, tenemos dos Estados miembros que, por la misma operación, han determinado el lugar de realización del hecho imponible del iva en sus respectivos países. Con este escenario, el Tribunal de lo Contencioso-administrativo y de lo Social de la Capital de Hungría plantea cinco cuestiones prejudiciales al tjeu. La primera, versa sobre si la consecuencia de los hechos ha dado lugar a un supuesto de doble imposición.

La segunda, si la determinación unilateral de un Estado miembro (Hungría) contraviniendo lo señalado por otro (Polonia) pudiera afectar el deber de cooperación entre los Estados miembros, según el Reglamento (ue) núm. 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010. La tercera cuestión prejudicial pregunta si de haber una doble imposición ilegítima mientras es lícito que un Estado miembro contradiga lo dispuesto por otro, ello debería implicar la devolución de lo pagado en el primero. La cuarta es, para nosotros, la más interesante, pues consiste en determinar cuándo debe entenderse que el transporte o la expedición se lleva a cabo por el proveedor «o por su cuenta». Se duda de si en los hechos el vendedor tiene un papel predominante en dicho transporte o expedición y, si así fuera, si ello es una explicación de que corren por su cuenta para entender aplicable el art. 33 de la Directiva IVA. La quinta cuestión prejudicial trata sobre el abuso del derecho, pues cabe la incógnita de si la vendedora y la transportista, cuyos titulares son hermanos, han realizado un artificio aparentemente legal para la consecución de un ahorro fiscal, ya que el iva polaco —el aplicado por el sujeto pasivo— es 19 puntos más bajo que el húngaro —el que parece que tendría que haberse aplicado—.

El TJUE en la sentencia que comentamos aclara que es evidente que el supuesto descrito supone una doble imposición que no es acorde con la Directiva iva, la cual persigue un mercado común dentro de la ue, en la que resulta necesario evitar la falta de imposición, así como el que la haya doble. El Tribunal entiende, en este sentido, que el sujeto pasivo no está obligado a pagar el iva en dos jurisdicciones, por lo que, resuelto el dilema, uno de los Estados debería devolver el iva injustamente cobrado. Sin embargo, señala que el Reglamento núm. 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010, entra a regular la cooperación y el intercambio de información en materia del iva, pero no regula competencia para calificar, luego nada impide que un Estado miembro determine deuda en su favor contradiciendo lo que haya apuntado otro Estado.

..//..

## Cesión de datos por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para fines no tributarios

STS de 11 de marzo de 2021

# T05



Diario LA LEY, nº 9864, de 4 de junio de 2021

**Benjamín Górriz Gómez**  
Juez sustituto

### SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. STS de 11 de marzo de 2021 (rec. casación 8040/2019)
- III. Aplicación al caso

### RESUMEN

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021 (Sec. 4ª, rec. casación 8040/2019, ponente D. José Luis Requero Ibáñez), interpreta la obligación de proporcionar información, prevista en el art. 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el carácter reservado de los datos tributarios establecido en el art. 95 de la misma LGT.

### CONTENIDO

#### I. Antecedentes

Según resulta de la STS que se reseña, por lo que interesa, pueden concretarse en lo que sigue:

— Determinado Ayuntamiento se dirigió a la AEAT para completar pruebas de las infracciones cometidas por cesión irregular de licencias de taxi, infracciones tipificadas en el Ley autonómica, pidiéndole «la documentación obrante en esa Delegación, sobre el procedimiento referenciado (...), que pueda ser de interés y utilidad para esta Ayuntamiento».

— La AEAT contestó con un informe de la Inspección, remitido al amparo del art. 95 de la LGT, donde se decía que «para colaborar con otras administraciones tributarias en el ámbito de sus competencias y, a efectos estrictamente tributarios, se emite el presente informe».

— El informe iba acompañado de documentos, entre ellos, acta de conformidad firmada por el recurrente a efectos de regularización fiscal del IRPF, de donde el Ayuntamiento dedujo la prueba de la explotación irregular de las licencias debido a su cesión irregular. Por lo que consideró que el recurrente había cometido una infracción administrativa muy grave y le impuso las sanciones correspondientes.

#### II. STS de 11 de marzo de 2021 (rec. casación 8040/2019)

Considera la STS que la cuestión radica en la interpretación del art. 95.1 de la LGT, que prevé lo siguiente:

«Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

(...) k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados».

El precepto concreta la voluntad del legislador de dotar de carácter reservado a los datos que elabora o recaba la Administración tributaria, de manera que, «como regla general, se prohíba su cesión salvo para los supuestos tasados de interés público que relaciona el artículo 95.1 y de los que los ahora interesan los citados en el anterior punto».

El régimen «se complementa con la Orden de 18 de noviembre de 1999, dictada respecto de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ambas derogadas

..//..

## La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea

Asunto Oliva Park (Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19)

# T06

Revista española de derecho europeo, N°. 77, 2021



**Ricardo Alonso García**  
Catedrático de Derecho Administrativo y de la Unión Europea  
Universidad Complutense de Madrid  
Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional

**José Manuel Almudí Cid**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional.

### SUMARIO

#### INTRODUCCIÓN.

1. NATURALEZA Y CONFIGURACIÓN DEL IVPEE.
2. LA DECLARACIÓN DE EUROPEIDAD DEL IVPEE POR EL TS EN 2018.
3. EL CUESTIONAMIENTO DE LA EUROPEIDAD POR EL TSJ DE VALENCIA EN 2019.
4. LA DECLARACIÓN DE COMPATIBILIDAD DEL IVPEE CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STJUE DE 3 DE MARZO DE 2021:
  - 4.1 La imposibilidad de crear nuevos tributos indirectos sobre productos energéticos.
  - 4.2 La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales.
  - 4.3 Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores nacionales.

### RESUMEN

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aprobado en el año 2012, ha sido cuestionado tanto desde la perspectiva del ordenamiento constitucional como del Derecho de la Unión Europea. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre esta cuestión declarando la compatibilidad del impuesto español con el Derecho de la Unión Europea, precisando el concepto de impuesto indirecto en el ámbito de los impuestos especiales y el alcance de las obligaciones de los Estados a la hora de introducir beneficios fiscales motivados por objetivos medioambientales de la Unión Europea.

### CONTENIDO

#### INTRODUCCIÓN

Como ya explicamos en otro lugar, el consumo de energía eléctrica es uno de los más penalizados por nuestro sistema fiscal.

Tributos como el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) someten a gravamen, en distintas fases, la electricidad que se produce y consume en nuestro territorio.

A dichas figuras impositivas se suman otras que recaen sobre la energía de fuente hidroeléctrica o nuclear'; además, no hay que olvidar los tributos autonómicos y locales sobre los aerogeneradores u otras instalaciones eléctricas de generación, distribución o su mera comercialización.

El IVPEE fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y tenía como finalidad, junto a otras medidas, financiar el denominado déficit de la tarifa eléctrica (tarifa de acceso), mediante la que se repercuten al consumidor los peajes por el transporte y distribución, así como las primas a la producción con energías renovables y cogeneración y otros costes incluidos en el suministro de la electricidad.

..//..



Óscar del Amo Galán  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA TASA DEL 1,5
- III. INGRESOS BRUTOS PROCEDENTES DE LA FACTURACIÓN
- IV. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 1737/2020, DE 16 DE DICIEMBRE DE 2020
- V. CONCLUSIÓN

## RESUMEN

En este estudio se analiza la reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre la exclusión de las llamadas «cuotas con destinos específicos del Sistema Eléctrico Nacional», que las empresas de distribución eléctrica están obligadas a recaudar de las comercializadoras y los consumidores dentro de la tarifa a facturar. Y ello, dentro del procedimiento de cálculo de los ingresos brutos procedentes de la facturación, como magnitud establecida para la determinación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las empresas explotadoras de servicios de suministros, la conocida como tasa del 1,5.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Para el cálculo de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local existe una regla general y dos reglas especiales, reguladas todas ellas en el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

Aquí vamos a tratar sobre la regla especial contenida en la letra c) del citado artículo 24 del TRLRHL, que recordemos, se aplica a las empresas explotadoras de servicios de suministros (agua, gas, electricidad o telefonía fija).

Dentro de esta regla especial, conocida como tasa del 1,5, nos centraremos en el cálculo de la magnitud elegida por el legislador para la cuantificación de la tasa en este método objetivo, que son los ingresos brutos procedentes de la facturación de la empresa.

El propio precepto citado establece algunas reglas sobre las partidas que han de incluirse o excluirse en los ingresos brutos.

Pues bien, la sentencia que vamos a analizar trata sobre una de dichas partidas, las llamadas «cuotas con destinos específicos del Sistema Eléctrico Nacional», que las empresas de distribución eléctrica están obligadas a recaudar de las comercializadoras y los consumidores dentro de la tarifa a facturar.

### II. LA TASA DEL 1,5

El artículo 20 del TRLRHL faculta a las Entidades Locales para establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. «Se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal»

El artículo 24 del TRLRHL regula en su apartado 1 las reglas para la determinación del importe de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, conteniendo una regla general en la letra a) y dos reglas especiales en las letras b) y c). Esta última letra c), que es la aquí nos interesa, establece lo siguiente:

«c) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil.

..//..

## Criterios doctrinales sobre la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 1 de junio de 2020 (V1716-20)

# T08

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 73, 2021



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

### RESUMEN

Cuando un sucesor a título de heredero, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene su residencia fiscal en España, mientras el causante de la sucesión mortis causa la tenía en el extranjero, al sujeto pasivo se le grava por la totalidad de lo heredado en cualquier lugar del mundo. En segundo lugar, el sujeto pasivo puede aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma con la cual, según lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la LISD, exista una conexión con la sucesión. En cuanto a un inmueble situado en México se debe incluir en la herencia, aunque posteriormente a su adquisición se vaya a entregar en pago de una deuda del causante, esa entrega posterior no queda dentro del gravamen por el ISD.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se desglosa en dos partes, que tienen efectos en la aplicación de este tributo, por un lado, la residencia fiscal del sujeto pasivo, que son los adquirentes de los bienes o derechos que hacen que se devengue el impuesto y, por otro, la residencia fiscal del causante en los supuestos de sucesión mortis causa.

En efecto, si el sujeto pasivo tuviera su residencia fiscal —según los términos que se establecen en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)— en el extranjero, solamente tributará en nuestro país, por los bienes o derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Por el contrario, si el sujeto pasivo fuera residente fiscal en España, en los citados términos del IRPF, el mismo debe tributar con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. «En el ISD hay que tener en cuenta la residencia fiscal tanto del sujeto pasivo como del causante».

Además de las reglas anteriores que afectan, como se ha visto, al sujeto pasivo, la residencia fiscal del causante de la sucesión mortis causa al afectar al contenido de la aplicación del tributo, toda vez que si el mismo fuera no residente fiscal en nuestro país, al no cumplir con los puntos de conexión que determinan la cesión del tributo a la Comunidad Autónoma que debe gestionar el ISD, se le asigna a la Administración General del Estado (AGE).

No obstante lo anterior, debido a la modificación de la vigente Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, los sucesores van a poder optar por aplicarse, aunque en su totalidad, las normas autonómicas que correspondan a los nuevos nexos establecidos en la Disposición adicional segunda, titulada: «Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado», que permite que los sujetos pasivos, aun tributando a la Administración Tributaria del Estado, se apliquen, como se ha dicho, beneficios autonómicos.

En esta contestación vinculante de la Dirección General de Tributos, de 1 de junio de 2020 (V1716-20), se trata, precisamente, de un supuesto de sucesión de una persona no residente fiscal en España, puesto que tenía su residencia en México, con bienes al parecer en ese país, cuyos sucesores, sí tiene su residencia fiscal en España, por lo que les son de aplicación la regulación antes mencionada.

..//..

## El IVA, ¿de verdad es un impuesto tan formalista?

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 6 de noviembre de 2020 (V3295-20)

# T09

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 73, 2021



**Jaime Rodríguez Correa**  
Abogado  
Director en Deloitte Legal

### RESUMEN

El derecho de los empresarios o profesionales a la deducción de las cuotas del IVA que soportan, con motivo de la adquisición o importación de bienes o servicios que destinan a la realización de las operaciones gravadas por el impuesto, constituye un principio básico y fundamental del impuesto. No obstante, el ejercicio de este derecho está sometido al cumplimiento de una serie de requisitos. La jurisprudencia del TJUE ha establecido una distinción entre los llamados requisitos materiales y los formales. La contestación vinculante de la DGT n.º V3295-20, de 6 de noviembre, nos recuerda la problemática existente en la valoración y distinción de ambos tipos de requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción, en un supuesto en el que el sujeto pasivo del impuesto en una prestación de servicios es el destinatario de la misma por aplicación del mecanismo conocido de «inversión del sujeto pasivo».

### CONTENIDO

#### I. ALGUNOS ASPECTOS INICIALES

Una de las paradojas aparentes que nos encontramos cuando analizamos el mecanismo de funcionamiento de un impuesto indirecto como el IVA —tal y como ha sido diseñado y regulado en el Derecho de la Unión—, es que, pese a que su objetivo es gravar el valor añadido originado por cada uno de los empresarios o profesionales que intervienen en la producción o distribución de bienes y servicios, este objetivo no se consigue focalizando el gravamen en la cuantificación de ese valor añadido.

Si así fuese, el gravamen recaería directamente sobre el cálculo de dicho valor, el cual constituiría la base imponible del impuesto.

Esto es, cada uno de los empresarios o profesionales, cuando interviniere en la cadena de producción o distribución de bienes y servicios:

- 1) cuantificarían el valor añadido que hubieran generado,
- 2) determinarían la cuota tributaria resultante sobre ese valor, y
- 3) procederían a ingresarla a la Hacienda Pública.

En este esquema conceptual, el derecho a la deducción tendría un papel ciertamente secundario. Sin embargo, como es sabido, la regulación del impuesto en el seno de la UE no sigue este esquema de funcionamiento, sino que la base imponible del IVA se concreta en el precio de venta de los bienes o servicios producidos o distribuidos por los empresarios y profesionales, permitiendo a estos la deducción del impuesto pagado a sus proveedores en los aprovisionamientos obtenidos.

Este esquema de funcionamiento queda nítidamente asentado en el artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA) al señalar que «en cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

Esta mecánica de funcionamiento permite también lograr el objetivo de gravar el valor añadido generado por cada uno de los empresarios o profesionales que intervienen en la producción o distribución de bienes y servicios, pero lo hace de una manera indirecta, haciendo recaer todo el peso del funcionamiento del impuesto en dos instituciones claves: la repercusión de las cuotas del IVA en las ventas realizadas por esos empresarios y profesionales y el derecho a la deducción que estos tienen respecto de las cuotas del impuesto soportadas en las compras de bienes y servicios que son utilizados en el desarrollo de su actividad económica.

Bajo este esquema, el derecho a la deducción se constituye en un elemento básico y esencial del mecanismo de funcionamiento del impuesto, ya que —al margen de otras consideraciones— hace posible que el gravamen recaiga únicamente sobre el valor añadido generado en cada una de las fases del proceso de producción o distribución de bienes y servicios, siendo además uno de los garantes del principio de neutralidad impositiva. Este derecho queda sometido, eso sí, al cumplimiento de una serie de requisitos, que habitualmente se clasifican en subjetivos, objetivos, finalistas, temporales y formales.

..//..

## Tipo aplicable a las publicaciones digitales

Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 29 de diciembre de 2020 (V3647-20, V3648-20, V3649-20 y V3651-20)

# T10

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 73, 2021



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

### RESUMEN

El centro directivo establece los criterios interpretativos referentes a la aplicación del tipo reducido del 4% a las publicaciones digitales, incluso suministradas por vía electrónica, a la vista de la modificación introducida en el artículo 91.dos.1.º LIVA por el RD Ley 15/2020 en transposición de lo establecido en la Directiva (UE) 2018/1713, de 6 de noviembre de 2018 que quedaba fundamentada en la eliminación de la discriminación existente entre el libro físico y el electrónico.

### CONTENIDO

Como es sabido, tras un proceso que se dilató en el tiempo, y que fue impulsado en particular por algunos Estados miembros, como Francia, finalmente se aprobó una modificación en la Directiva del Impuesto en relación con el tipo impositivo aplicable a los libros, periódicos y revistas «digitales».

En efecto, esa modificación tomó cuerpo en la Directiva (UE) 2018/1713, del Consejo, de 6 de noviembre de aquel año, que quedaba fundamentada en la idea de que, como precisaba uno de los considerandos de la norma, «de acuerdo con la comunicación de la Comisión de 6 de mayo de 2015 sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa y a fin de mantenerse al tanto de los avances tecnológicos en una economía digital, los Estados miembros deberían poder hacer coincidir los tipos de IVA aplicados a las publicaciones por vía electrónica con los tipos reducidos de IVA vigentes para las publicaciones suministradas por medio de soporte físico».

Ciertamente no debe dejar de subrayarse que este proceder no era sino una gran excepción al principio asentado tras la aprobación de la primitiva normativa europea sobre el «comercio electrónico», de que resulta aplicable el tipo general a los servicios prestados por vía electrónica. En cualquier caso, la Directiva reforzaba su justificación de la siguiente manera:

«En su comunicación de 7 de abril de 2016 relativa a un plan de acción sobre el IVA, la Comisión expuso que las publicaciones por vía electrónica debían poder beneficiarse del mismo tipo de trato preferencial a efectos del IVA que las publicaciones suministradas por medio de soporte físico. En su reciente sentencia en el asunto C-390/15, el Tribunal de Justicia consideró que el suministro de publicaciones digitales por medio de soporte físico y de publicaciones digitales por vía electrónica son equivalentes a situaciones comparables. Por tanto, es adecuado introducir la posibilidad de que todos los Estados miembros apliquen un tipo reducido del IVA al suministro de libros, periódicos y revistas, con independencia de que se suministren por medio de soporte físico o por vía electrónica. Por las mismas razones, conviene permitir a los Estados miembros que, de conformidad con el Derecho de la Unión, actualmente aplican tipos del IVA inferiores al mínimo previsto en el artículo 99 de la Directiva 2006/112/CE o que conceden exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior, a determinados libros, periódicos o revistas suministradas por medio de soporte físico, aplicar el mismo trato a efectos del IVA a tales libros, periódicos o revistas cuando se faciliten por vía electrónica».

En ese marco ha de interpretarse la extensión de la aplicación del tipo reducido a las operaciones relativas a libros, periódicos y revistas, ya en cualquier soporte físico, ya por vía electrónica, que es lo que autoriza la Directiva a los Estados miembros. Bien es cierto que los difusos contornos de los servicios prestados por vía electrónica, aun a pesar de la pormenorizada descripción contenida en la Directiva y en su Reglamento de ejecución, ya hizo predecir que la extensión del tipo reducido a las publicaciones suministradas por vías electrónicas podía generar claros problemas de deslinde.

En tal contexto, resulta muy procedente acudir a la propia Directiva, que, quizás poniéndose la venda antes de recibir la herida, ya advertía en otro Considerando que «con el fin de evitar que la utilización de tipos reducidos del IVA se amplíe a los contenidos audiovisuales, conviene autorizar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a los libros, periódicos y revistas únicamente si dichas publicaciones, independientemente de si son suministradas en cualquier medio de soporte físico como si lo son por vía electrónica, no consisten íntegra o predominantemente en música o contenidos de vídeo».

La transposición al derecho interno de esta Directiva se efectuó por mor del Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, que vino a modificar el artículo 91, dos,1, 2º LIVA, que tuvo entrada en vigor el pasado 23 de abril del infausto año 2020. Ahora bien, la aplicación del precepto no se antoja sencilla, pues la realidad pone de manifiesto un elevado elenco de situaciones que trascienden al supuesto más simple: el libro suministrado por medios electrónicos con un contenido idéntico al libro o la publicación en papel o en otro formato físico. Y la dificultad estriba en el referido límite de lo que son los servicios prestados por vía electrónica.

..//..

## Conformidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica con el acervo Comunitario

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2020 (asunto C-220/2019)

T11

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 73, 2021



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

### RESUMEN

La sentencia del Tribunal analiza la conformidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica con respecto al acervo Comunitario, en particular, la calificación del Impuesto como de naturaleza directa e indirecta y por ende, su compatibilidad con el Impuesto sobre la Electricidad, señalando finalmente el carácter directo del mismo y su conformidad con el Derecho Comunitario.

### CONTENIDO

Desde el primer momento de la publicación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de energía Eléctrica (IVPEE) se puso en duda por muchos especialistas, tanto la idoneidad de este Impuesto como su posible adecuación al acervo Comunitario.

Con la presente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de marzo de 2020 (asunto C-220/2019) se acaba con una parte de esa polémica al señalar que el mismo es conforme al Derecho de la Unión.

Esta sentencia tiene interés en cuanto al razonamiento que hace el Tribunal al respecto, y sobre todo de cara a la distinción de cuándo se considera que un impuesto tiene naturaleza directa o indirecta. La cuestión prejudicial fue planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia (TSJV), el cual planteaba tres cuestiones prejudiciales:

— En primer lugar, y la de más calado a juicio del que suscribe, el TSJV señala que a pesar de que la Ley 15/2012 califica el IVPEE como un impuesto directo, se puede considerar que el mismo presenta características de un impuesto indirecto, ya que el mismo no tiene en cuenta las características particulares de cada sujeto pasivo, no distingue en función de la fuente que produce la energía, ni tampoco la intensidad de uso de las redes de transporte.

Además, señala el TSJV, que su base imponible no está constituida por la renta neta, sino por los ingresos brutos, y si se quiere que este impuesto tenga una naturaleza medio ambiental y sea calificado como un impuesto directo, conlleva a que el operador económico que más contamine, más debe de pagar, y sin embargo el impuesto tiene un gravamen fijo del 7 % para todos los sujetos pasivos, sin que exista tampoco exenciones o bonificaciones para los productores de fuentes renovables.

Y quizás, la cuestión más importante, el Tribunal señala que considera que los consumidores soportan al final el pago del impuesto, al incluirse el mismo como coste de explotación y por tanto producirse una repercusión económica del mismo.

Conforme a este hecho, nos encontraríamos por tanto ante un impuesto indirecto que coincidiría con otro impuesto armonizado a nivel Comunitario, que es el Impuesto sobre la electricidad, entrando dentro del ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2 de la Directiva 2008/118, no respetando las normas impositivas del Derecho de la Unión.

— La segunda cuestión prejudicial que se plantea, es que el IVPEE es contrario a Derecho Comunitario al no tener un fin específico, ya que a pesar de que se señala en el preámbulo de la Ley que el impuesto tiene una naturaleza medio ambiental, según el tribunal, este impuesto solamente busca recaudar, y obtener ingresos para retribuir a las actividades de producción y transporte y comercialización de la energía eléctrica, pudiendo este impuesto ser incompatible con el artículo 1 de la Directiva 2009/28, ya que el gravamen no es proporcional a los costes y puede desincentivar la generación de energía eléctrica.

— Y finalmente, en tercer lugar entiende el TSJV que al no gravar el impuesto la energía procedente de terceros países que entra en España para su consumo, se genera una distorsión de la competencia prohibida por el artículo 107 del Tratado de la Fundación de la Unión Europea (TFUE). Pasemos al análisis que realiza el TJUE al respecto de estas tres cuestiones prejudiciales: A) Respecto de la primera cuestión prejudicial, señala el TJUE que él es el competente de cara a la calificación de un impuesto, tasa o derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión, independientemente de la calificación que le atribuya el derecho nacional (Sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS; entre otras).

..//..

## En torno al artículo 95 de la Ley General Tributaria

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021)

# T12

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021



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

### RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo que se examina, se ocupa del artículo 95 de la Ley General Tributaria y en especial de la cesión de los datos obtenidos por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de los contribuyentes, como consecuencia de la puesta en funcionamiento de los deberes de información tributaria; los datos así obtenidos sólo pueden ser utilizados para fines tributarios y no para cuestiones distintas como la revocación por el Ayuntamiento de una licencia de taxi. A propósito de ello el autor pasa revista a la revocación de los ámbitos administrativo y tributario, y en especial en este último, dando cuenta del último parecer de los Tribunales sobre el artículo 219 de la Ley General Tributaria.

### CONTENIDO

I. Me propongo dar cuenta de lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Marzo de 2021, que se ocupa de analizar el contenido del artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, y lo hago a propuesta del Letrado defensor de la parte que ha conseguido un pronunciamiento estimatorio de su pretensión; la mencionada Sentencia es de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, pero de la Sección Cuarta, lo cual va a ser objeto de nuestro primer análisis al que seguirán otros conexos, pues son diversas las cuestiones que derivan de aquella y a las que nos referiremos a partir de ahora.

II. En la distribución de materias entre las diversas Secciones de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, le corresponde el análisis de las impugnaciones relacionadas con el Derecho Financiero y Tributario a la Sección Segunda, como es de sobras conocido, Sección decisoria y que se complementa con lo que deriva de la Sección Primera en lo referente a la admisión de los Recursos de Casación en lo que se refiere al interés casacional para la formación de jurisprudencia.

El que la Sentencia que se examina proceda de la Sección Cuarta, y no de la Segunda no es ninguna anomalía, pues la temática de Derecho Tributario llevada a conocimiento del Tribunal Supremo, aparece en segundo lugar, tal y como se desprende del Auto de admisión de 14 de Julio de 2020, que aludió a lo siguiente:

«Primero. Admitir a trámite el recurso de casación preparado por D. Francisco Javier Moreno Díaz contra la sentencia de 27 de Septiembre de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede de Las Palmas de Gran Canaria), Sección Segunda, estimatoria del recurso de apelación 157/2018.

Segundo. Precisamos que las cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes: si son aplicables los principios y garantías propios del procedimiento administrativo sancionador a la revocación de una licencia de auto taxi, y, segundo, si es posible obtener como prueba los datos de los obligados tributarios cedidos por la Administración tributaria para la tramitación de un procedimiento sancionador y su eventual integración en el ilícito del tipo infractor.

Tercero. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación, son los contenidos en los artículos 18.4, 24 y 25 de la Constitución; artículos 127, 129 y 137 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre (actuales artículos 25 y 27 de la Ley 40/2015, de 1 de Octubre); y los artículos 34 y 95 de la Ley 53/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.»

III. Al estar en la Sección Cuarta no es prevalente la aplicación del Derecho Financiero y Tributario, sino lo ya expuesto en torno:

«Si son aplicables los principios y garantías propios del procedimiento administrativo sancionador a la revocación de una licencia de auto taxi.»

Esta es la cuestión central y que nos lleva a repasar algunas consideraciones, con la brevedad que supone un comentario como el presente, al objeto de dar cuenta del atormentado procedimiento especial de revisión al que se refiere el art. 219 de la Ley General Tributaria, que pese a su misma denominación, difiere de la revocación en el ámbito del Derecho Administrativo.

En efecto, aunque estamos ante una misma expresión terminológica, la revocación no es lo mismo en los diversos sectores en que se divide el Derecho Público; en efecto, con arreglo al Derecho Administrativo se crean en todos los administrados situaciones activas a modo de licencias, permisos y concesiones administrativas, que permiten el ejercicio de actividades o situaciones, en cambio en Derecho Tributario sólo nos encontramos ante situaciones pasivas, pues no en vano, estamos ante un derecho de obligaciones de pago de los tributos.

Por ello, y aun cuando la terminología sea la misma, no se opera del mismo modo; y así en el art. 109 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, de Procedimiento Administrativo Común a las Administraciones Públicas, se expone:

..//..

## Limitación de los aspectos temporales de la renuncia al método de estimación objetiva en 2020 y 2021. No afecta a los supuestos de exclusión

Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 15 y 29 de enero de 2021 (V0028-21 y V0128-21)

# T13

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021



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

### RESUMEN

La Dirección General de Tributos considera que la previsión del artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, que permite excepcionalmente volver a aplicar el método de estimación objetiva a las renunciaciones efectuadas durante los ejercicios 2020 (retorno en 2021 o 2022) y 2021 (en 2022), excepcionando el requisito reglamentario de estar fuera del método durante 3 años, no es aplicable a los supuestos de exclusión del mismo.

### CONTENIDO

De entre las medidas adoptadas para hacer frente a las dificultades económicas ocasionadas por la pandemia del COVID 19 algunas afectan específicamente al método de estimación objetiva.

Entre ellas podemos señalar, de forma resumida, las siguientes:

— Durante 2020, la reducción general del 5 % que venía aplicándose para la determinación del rendimiento neto a todas las actividades del método, se amplía al 20 % , para las actividades agrícolas, y para las no agrícolas del 20 o el 35 %, en función de la clasificación en el IAE de la actividad. El desglose de actividades afectadas por cada uno de estos coeficientes se detalla en el artículo 9.1 del Real Decreto-ley 35/2020.

— Asimismo, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, ha establecido que para la determinación de los rendimientos netos de la actividad en 2020 no van a computar como periodo de ejercicio, a los efectos de calcular el promedio de los signos, índices o módulos para determinar el rendimiento anual, ni los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020 ni aquellos del segundo semestre en los que, estando declarado o no este estado, 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 COVID-19.

Esta norma será también de aplicación en la determinación del cuarto pago fraccionado del ejercicio 2020 de las actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales.

En el precepto se establecen reglas especiales tanto para la cuantificación de los módulos de «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», como de los relativos a «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica».

Las consultas que se citan están relacionadas con la previsión del artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, que excepciona la obligación de mantenerse 3 años en el método de estimación directa a las renunciaciones al método (que regula el artículo 33 del RIRPF) efectuadas durante los ejercicios 2020 y 2021, e n las condiciones que veremos posteriormente al analizar la redacción del precepto y, en concreto, sobre su aplicación a los supuestos de exclusión del método regulados en el artículo 34 del RIRPF.

Recordemos que en la regulación reglamentaria ambos supuestos determinan los mismos efectos: la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa durante un periodo de 3 años.

A la vista de la previsión establecida por el Real Decreto-ley 35/2020, derivada del COVID-19, en las consultas mencionadas se pregunta sobre la posibilidad de que esta excepción al plazo de permanencia de 3 años en estimación directa sea asimismo aplicable a los supuestos de exclusión del método de estimación objetiva. El criterio de la DGT es que no puede producirse esta extensión.

La primera de ellas, la Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 15 de enero de 2021 (V0028-21) es planteada por un contribuyente excluido del método de estimación objetiva en 2019 por haber rebasado en 2018 la magnitud por volumen de rendimientos íntegros. Y pregunta, dado que debido al COVID-19 en 2020 el volumen de rendimientos íntegros no ha superado la magnitud excluyente del método, si podría, en 2021, determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.

La DGT se limita a señalar que la exclusión del método de estimación objetiva está regulada en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, que establece:

..//..

## Transmisiones de bienes gananciales y tributación. Dos supuestos particulares

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de diciembre de 2020 (V3496-20) y Sentencia núm. 295/2021, de 3 de marzo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo (recurso núm. 3983/2019)

# T14



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021

**V. Alberto García Moreno**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. LOS CAMBIOS EN LA TRIBUTACIÓN DE ALGUNAS TRANSMISIONES DE BIENES GANANCIALES
- II. LAS COMPRAVENTAS DE BIENES GANANCIALES CON DINERO GANANCIAL CELEBRADAS ENTRE CÓNYUGES
  - 2.1. Posición de la DGRN sobre la independencia de la condición del socio o partícipe del carácter ganancial de la adquisición de las acciones y participaciones
  - 2.2. La posición administrativa de la DGT
- III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS APORTACIONES DE BIENES PRIVATIVOS A FAVOR DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES
  - 3.1. La tributación de las «donaciones entre cónyuges» que están en gananciales
  - 3.2. La jurisprudencia que afectará a las donaciones entre cónyuges
    - 3.2.1. Argumentación del Tribunal Supremo. Las consecuencias de la configuración de la sociedad de gananciales en Derecho privado
    - 3.2.2. Decisión del Tribunal Supremo

### RESUMEN

La consideración de la sociedad de gananciales como una sociedad germánica, que no admite cuotas ideales ni división objetiva sin su disolución, se proyecta, a efectos tributarios, sobre dos supuestos que han sido recientemente analizados y resueltos por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia. Según el primer supuesto, hay compraventas de bienes gananciales que no tributan en el IRPF. Según el segundo, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales no pueden considerarse como donaciones entre cónyuges, ni deben tributar en el Impuesto sobre Donaciones, ya que la sociedad no es contribuyente del Impuesto.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN. LOS CAMBIOS EN LA TRIBUTACIÓN DE ALGUNAS TRANSMISIONES DE BIENES GANANCIALES

La sociedad de gananciales se ha calificado unánimemente por la doctrina de los autores como una sociedad germánica, en la que ni se admiten cuotas ideales —ya que todos los bienes gananciales pertenecen a ambos cónyuges—, ni es posible dividir el objeto ganancial mientras esté vigente la sociedad entre los cónyuges.

Ello es precisamente lo que la diferencia de la comunidad romana del artículo 392 del Código Civil, que, al prever cuotas ideales de titularidad, admite de forma inherente su división. Para la Dirección General de Registros y del Notariado —DGRN, en adelante—, en su Resolución núm. 3655/2020 de 20 diciembre 2019: «tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como la doctrina de este Centro Directivo (cfr., por todas, las Resoluciones de 25 de noviembre de 2004 y 17 de mayo de 2017) configuran la sociedad legal de gananciales, al igual que la generalidad de la doctrina científica, como una comunidad de tipo germánico, en la que el derecho que ostentan ambos cónyuges afecta indeterminadamente al objeto, sin atribución de cuotas, ni facultad de pedir la división material, mientras dura la sociedad, a diferencia de lo que sucede con el condominio romano, con cuotas definidas, y en donde cabe el ejercicio de la división de cosa común.

Y por eso, en la sociedad de gananciales no se es dueño de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos esposos conjuntamente tienen la titularidad del patrimonio ganancial. Por tanto, la participación de los cónyuges en la titularidad de los bienes gananciales se predica globalmente respecto de todo el patrimonio ganancial, como patrimonio separado colectivo, en tanto que conjunto de bienes con su propio ámbito de responsabilidad y con un régimen específico de gestión, disposición y liquidación, que presupone la actuación sobre la totalidad del bien.»

..//..

## Tributación indirecta de los servicios prestados por filiales extranjeras a una entidad española para la gestión y asistencia en la selección de proveedores situados en las jurisdicciones de las filiales

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de enero de 2021 (V0024-21)

# T15

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 74, 2021



**Pablo Renieblas Dorado**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

La contestación recoge el tratamiento que deben de tener, a efectos de la imposición indirecta, los servicios de asistencia en la selección de proveedores situados fuera de la Unión Europea, señalando que los mismos tienen la consideración de comisión de compra y, por ende, no forman parte del valor en aduanas en la importación, pero sí de la base imponible del IVA a la importación, salvo que no exista importación, en cuyo caso se tratarán como servicios interiores.

### CONTENIDO

La contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de enero de 2021 (V0024-21) versa sobre una situación que cada vez es más habitual en el mundo del sector de la distribución, y es el caso de cómo deben de tributar, a efectos de la imposición indirecta, los servicios prestados por entidades filiales en el extranjero.

Si bien, dentro de la imposición directa es un tema muy tratado a los efectos de valorar el importe que supone la realización de dichos servicios y poder determinar las cuantías que se pueden computar como gastos dentro de las entidades Españolas (precios de transferencia), dentro de la imposición indirecta es un tema que habitualmente no se le da mucha importancia en las empresas, llevando a la consecución de errores en su declaración, aunque como veremos, tiene su cierta lógica que no se le haya prestado gran importancia, dado que no se produce una falta de ingresos ante la hacienda pública.

En concreto, el caso analizado en la consulta se refiere a una entidad que se dedica a la actividad de distribución de bienes, y que cuenta con varias filiales en diversos países sitos fuera de la Unión Europea.

Dichas filiales son las encargadas de estudiar los mercados, los productos y los proveedores localizados en dichas jurisdicciones, siendo ellas las que buscan oportunidades de desarrollo de la red de proveedores para el aprovisionamiento de los productos y mantienen una relación con los mismos a fin de garantizar que sostengan la calidad y especificaciones del producto, de acuerdo con las normas establecidas por la Compañía siendo comprados los productos directamente por la compañía Europea, encargándose la misma tanto de la firma del contrato como del transporte y de la realización de las importaciones.

La forma en la que se fija la remuneración de los servicios es mediante un pago mensual, teniendo en cuenta el coste incurrido por las mismas en la prestación de los servicios, adicionando un margen que se rige por el principio de valoración a mercado en condiciones de libre competencia. Nada dice la consulta, al respecto de si hay modificaciones de los precios o los márgenes cobrados por las filiales con posterioridad al pago realizado.

La Dirección General de Tributos empieza analizando la tributación de los servicios a efectos aduaneros, algo lógico, ya que primero hay que determinar el gravamen a efectos arancelarios, y en función de su inclusión o no en el valor de aduanas, se establecerá su tributación a efectos del IVA. En todo caso, el análisis a efectos aduaneros no tiene nada novedoso, siendo un tema muy pacífico y que ha sido tratado por la jurisprudencia en muchas ocasiones, pero que, en todo caso, es necesario realizar.

En concreto, la DGT señala que los servicios prestados por las filiales tienen la consideración de comisiones de compra, ya que comprende la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración (ver nota explicativa al artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduanas y Comercio). Y además el Comisionista no asume ningún riesgo en la operación, ni presta servicios que estén fuera de los habituales en las operaciones de comisiones de compra (como pudieran ser los servicios de transporte) y por tanto realiza las funciones que específicamente se mencionan en la nota explicativa 2.1. del Comité Técnico de Valor en Aduana de la OMA, tales como la búsqueda de proveedores o la selección de muestras, sin las cuales la compra no podría llevarse a cabo. Así, por tanto, los servicios deben de ser calificados como de comisión de compra y conforme al artículo 71.a.i) del CAU, no formarán parte del Valor en aduana.

Una vez que queda clara la tributación a efectos aduaneros, la DGT pasa a analizar cómo deben de declararse los mismos a efectos del IVA. Empieza haciendo el análisis, viendo si la operación está sujeta al IVA y analizando el lugar en donde se produce el devengo del impuesto, como no puede ser de otra forma. En primer lugar, la DGT señala que debe de acudirse a lo establecido en el artículo 11 de la Ley 37/1992, en el que se indica que, a los efectos del impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

..//..

## Las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente en el marco de los grupos de consolidación a efectos del IVA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de marzo de 2021, asunto C-812/19, Danske Bank A/S

# T16



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021

**Jaime Rodríguez Correa**  
Abogado  
Director en Deloitte Legal

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL SUPUESTO DE HECHO Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA
- III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL Y COMENTARIO

### RESUMEN

La publicación, en septiembre de 2014, de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto Skandia America supuso posiblemente una ampliación de su doctrina en lo relativo a las prestaciones de servicios efectuadas por los establecimientos principales o casas centrales de las compañías a favor de sus establecimientos permanentes, cuando los primeros radican en países terceros (no UE) y estos últimos forman parte de un grupo de consolidación a efectos del IVA en un Estado miembro. Una nueva y reciente resolución del TJUE, recaída en el asunto Danske Bank A/S, profundiza en esta problemática de las relaciones existentes entre las casas centrales y los establecimientos permanentes, aclarando algunos aspectos de su anterior doctrina y cuestionándonos de nuevo sobre la adecuación de nuestro régimen especial del grupo de entidades (REGE) a lo previsto por el Derecho de la Unión.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Todos los impuestos tienen un carácter territorial. Sin embargo, esta característica está aún más acentuada si cabe en un tributo, como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cuya finalidad reside —en última instancia— en someter a gravamen los actos de consumo que se producen en una determinada jurisdicción fiscal.

Este elemento de «territorialidad» tiene su oportuno reflejo en las notas de residencia fiscal y establecimiento de los operadores económicos que intervienen en la producción y comercialización de los bienes y servicios (llamados empresarios y profesionales o sujetos pasivos, según terminología, respectivamente, de nuestra Ley del IVA o de la Directiva 2006/112, Directiva del IVA).

Cuando estos empresarios o profesionales cuentan con una estructura adecuada en términos de recursos humanos y materiales, que están situados en un territorio o jurisdicción fiscal distinta de la correspondiente a la sede de la actividad económica, y son utilizados —con carácter de permanencia— para el desarrollo de su actividad empresarial y profesional, surgen algunas cuestiones que han sido y siguen siendo controvertidas.

Cuestiones que tienen que ver, fundamentalmente, con el encaje que han de tener dichos recursos (que, desde ahora denominaremos «establecimientos permanentes», puesto que admitiremos como punto de partida su condición de tales) en la aplicación de algunos de los aspectos esenciales del mecanismo de funcionamiento del Impuesto.

Nos referimos, en primer lugar, a la no siempre fácil cuestión de cuál ha de ser el papel que deben de jugar los establecimientos permanentes a la hora de aplicar la regla general de localización de las prestaciones de servicios para determinar correctamente el lugar en que se entienden efectuadas estas prestaciones, tanto en aquellos casos en los que el destinatario de las mismas sea un empresario o profesional a efectos del IVA actuando como tal (operaciones que usualmente se denominan B2B), como en aquellos otros casos en los que el destinatario no tiene dicha condición, ya que se trata de un consumidor final (operaciones conocidas como B2C).

Junto con este primer foco de controversia, existe una segunda problemática —no menor— que tiene su epicentro en las relaciones que puedan existir entre la sede de la actividad económica de una empresa, situada en una determinada jurisdicción fiscal, y uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en una o varias jurisdicciones fiscales distintas.

..//..

## La responsabilidad tributaria de los menores de edad

Sentencia nº 440/2021 del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª. (recurso 3172/2019)

# T17

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 74, 2021



**Carlos Romero Plaza**  
**Doctor en Derecho**  
**Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir**  
**Abogado y Socio Director Arttax Abogados**

### SUMARIO

- I. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN
- II. ANÁLISIS DE LA FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA
- III. INTERPRETACIÓN JURÍDICA Y CONCLUSIONES ALCANZADAS EN RELACIÓN CON LAS CUESTIONES DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

### RESUMEN

El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre la posibilidad de declarar responsable tributario a un menor de edad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.2.a) LGT. Así, ha determinado que no cabe exigir la responsabilidad tributaria prevista en dicho precepto a menores de edad en aquellos supuestos en los que la actuación que se le impute sea la de causante o colaborador en la ocultación de bienes, por carecer éstos de capacidad de obrar. En este sentido, nuestro Alto Tribunal señala que el dolo o intención que se exigen para poder declarar la responsabilidad contenida en el artículo 42.2.a) LGT no pueden ser atribuidos a quien por ser menor de edad es legalmente inimputable.

### CONTENIDO

#### I. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

Realizamos el presente comentario sobre la sentencia del Tribunal Supremo no 440/2021 de 25 de marzo de 2021, que tiene por objeto determinar si los menores de edad pueden ser declarados responsables solidarios en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de noviembre, General Tributaria, LGT. Recordemos que, el artículo 42.2.a) LGT dispone que:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.»

En concreto, las cuestiones que presentan interés casacional de acuerdo con lo dispuesto en el Antecedente de Hecho Tercero de la sentencia son:

«a) Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a un menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes, lo que constituye el hecho determinante de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que supuestamente da lugar a la ocultación o transmisión -en este caso la donación de la nuda propiedad de un bien- se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio.

b) En relación con la pregunta anterior, si el dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable; o si se pueden imputar tales elementos subjetivos a su representante legal, que actúa por cuenta de aquél, en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a éstas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad.»

Con carácter previo al análisis de la fundamentación jurídica de la sentencia, cabe señalar que el recurso de casación tiene por objeto la impugnación de la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimaba las pretensiones del interesado, confirmando la declaración de responsabilidad declarada a un menor de edad en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) LGT. Debe tenerse en cuenta que los hechos relevantes del litigio sobre el que conoce el Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia comentada, son los siguientes:

..//..

## Mecánica de aplicación del IVA y determinación de la cuota defraudada en el delito fiscal

Sentencia nº 115/2021 del Tribunal Supremo, de 11 de febrero de 2021, Sala Segunda, de lo Penal, Sección 1ª. (recurso 1406/2019)

# T18



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 74, 2021

**V. Alberto García Moreno**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### RESUMEN

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, considerando aplicable la jurisprudencia del TJUE, concluye que, a efectos penales y en relación con la determinación de la cuota tributaria defraudada, no está reñida con el principio de neutralidad que inspira toda la aplicación del IVA, la negación del derecho a deducir las cuotas tributarias que debieron haber sido soportadas, cuando de las circunstancias apreciadas se demuestra que el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en el fraude.

### CONTENIDO

En la sentencia del Tribunal Supremo núm. 115/2021 de 11 febrero, de la Sala de lo Penal, el Tribunal analiza cómo debe determinarse la cuota tributaria defraudada cuando la elusión de impuesto que puede ser constitutiva de delito hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, señalándose que, aunque la forma de cuantificar este elemento del tipo es una operación netamente penal —independiente de las interpretaciones que deban prevalecer en el ámbito tributario—, tampoco puede prescindirse de la jurisprudencia recaída sobre el Derecho comunitario para resolver si se puede prescindir del valor añadido que está en la base del concepto teórico correspondiente a cada una de las fases del proceso productivo que se pretende gravar con el tributo.

En el caso concreto, un sujeto pasivo del IVA, dedicado a la prestación del servicio de telecomunicaciones en el territorio de aplicación del impuesto —en adelante, TAI—, había simulado que operaba desde otras sociedades del grupo que estaban establecidas en el territorio Canario, donde el impuesto indirecto exigible es el IGIC y no el IVA. La realidad, sin embargo, era muy diferente, ya que el sujeto operaba desde el TAI, así como sus clientes —varios locutorios—, con lo que, tanto en la inspección previa como en la sentencia de instancia, concluyeron que se había devengado el IVA y debía tributar el sujeto por su importe total sin derecho a deducir las cuotas que debieron haberle repercutido. Al respecto, además, hay que recordar que había relaciones comerciales entre el grupo y las operadoras a las que adquirían minutos telefónicos para la reventa. Relaciones entre las empresas del grupo y, por último, relaciones entre éstas y terceros —fundamentalmente los locutorios—, destinatarias, en última instancia, de la venta de minutos telefónicos. La simulación de actuar desde Canarias conseguía evitar, mediante un doble efecto tributario, el pago del IVA que se habría devengado al operar en el TAI y vender los servicios a locutorios en él establecidos. «De un lado, los servicios de telecomunicaciones que el recurrente adquiriría de las grandes operadoras, al ser aparentemente prestados a entidades domiciliadas en Canarias y no a la sociedad madrileña, no devengaban IVA.

De otro lado, la posterior reventa de los servicios de telecomunicaciones a los locutorios peninsulares, al efectuarse por sociedades domiciliadas en la Comunidad Canaria y no por la entidad original sita en la península, tampoco devengaba IVA.» Y lo que se discutió, fundamentalmente, en relación con el cálculo de la cuota tributaria defraudada penalmente relevante, es si el sujeto pasivo del IVA debe responder en su integridad del IVA que se había devengado y que no fue repercutido por terceros al adquirir los minutos que luego revenderá, o si resultaba procedente descontar del importe de dicha regularización la cuota del IVA que, debiendo, no le repercutieron las otras empresas del grupo o las operadoras. La sentencia de instancia, en pro del principio de neutralidad y del de regularización íntegra, aceptó la deducibilidad del IVA que debió ser repercutido —y podría haber sido deducido en caso de hacerlo—, si bien no admitió como deducible, por una cuestión de participación en el fraude, la deducción de las cuotas de IVA que debieron ser repercutidas por las empresas del grupo. Ello hizo que recurrieran ambas partes. La Administración para defender que el IVA no repercutido no puede minorar la cuota tributaria en ningún caso, tanto si procede de terceros ajenos a la trama, como si procede de otras empresas, que en ella han participado. El particular, porque entendió que la sentencia de instancia se quedaba corta al no aplicar el mismo criterio para el IVA que debían haberle repercutido terceros y el IVA que le podrían —y debían— haber repercutido las empresas del grupo. Para la Abogacía del Estado:

«A las empresas del acusado les era exigible el IVA que debió repercutirse a los locutorios, sin que sea posible deducir el IVA que sus empresas debieron haber soportado en virtud de los previos servicios que recibieron de las grandes operadoras. Considera que el principio de neutralidad y de regularización completa no puede invocarse en los supuestos en los que el sujeto pasivo del Impuesto ha eludido las cuotas de IVA soportado como consecuencia de un artificio o fraude diseñado expresamente para ese fin. Ello supondría hacer de mejor condición a los obligados tributarios que no comprometen sus disponibilidades de efectivo, eludiendo el pago de tributos, frente a aquéllos que cumplen escrupulosamente sus obligaciones tributarias comprometiendo sus disponibilidades de efectivo en la fecha de devengo del Impuesto.» Para la defensa del sujeto pasivo condenado: «No solo sostiene que es acertado este sistema de cálculo empleado en la sentencia, sino que debería haberse descontado también el IVA soportado en las operaciones intragrupo, esto es, en las operaciones de venta de bienes y servicios entre las distintas entidades del acusado, lo que la sentencia de instancia no realiza.»

../..



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

## RESUMEN

«Así las cosas, debemos plantearnos si procede la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Y la respuesta ha de ser negativa, pues no existe criterio a unificar por parte de este Tribunal Central al haber fijado ya doctrina el Tribunal Supremo a través de la sentencia de 28 de mayo de 2020 (recurso de casación 5751/2017 (LA LEY 48387/2020)) en un caso idéntico al que se plantea en el presente recurso, doctrina que es la aplicable para supuestos idénticos a los contemplados en la sentencia en tanto en cuanto el propio Tribunal Supremo no la matice o rectifique.»

## CONTENIDO

Es el fallo del TEAC, Sala Tercera, de fecha 16 de marzo de 2021, por el que se declara inadmisibile el recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT contra la Resolución del TEAR de Murcia, de 30 de junio de 2020.

El director del Departamento de Recaudación solicitaba al TEAC que fijara doctrina y unificara criterios para determinar si la Administración tributaria puede o no dictar providencia de apremio contra una liquidación que se encuentra pendiente de pago y contra la que se ha interpuesto recurso de reposición —sin haber instado su suspensión—, recurso que no ha sido resuelto expresamente, habiendo transcurrido ya el plazo de un mes desde su interposición, por lo que el interesado puede considerarlo ya desestimado.

El TEAC, en el fallo transcrito, declara inadmisibile el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al haberse pronunciado ya sobre ello el Tribunal Supremo.

Es interesante precisar las fechas en que tuvieron lugar las actuaciones:

1. El 12 de julio de 2018 la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT en Murcia notificó al interesado liquidación provisional resultante de un procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.
2. Frente a la liquidación el obligado tributario interpuso recurso de reposición el día 13 de agosto de 2018.
3. Sin resolver el recurso de reposición, con fecha 8 de septiembre de 2018, la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Murcia dictó providencia de apremio relativa a la liquidación mencionada, notificada el 18 de septiembre de 2018.
4. El 24 de septiembre de 2018 se interpuso recurso de reposición frente a la providencia de apremio, solicitando su anulación y dejándola sin efecto alguno hasta la resolución del precitado recurso de reposición.
5. El 2 de noviembre de 2018 se notificó al interesado la desestimación del recurso de reposición contra la liquidación provisional.
6. El 13 de diciembre de 2018 se notificó al obligado tributario la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio.
7. Contra su desestimación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Murcia el 10 de enero de 2019, que dictó resolución estimatoria el 30 de junio de 2020, de conformidad con lo ya resuelto por el Tribunal Supremo en Sentencia 586/2020, de 28 de mayo de 2020 (LA LEY 48387/2020) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección segunda, recurso de casación no 5751/2017), sentencia dictada tan sólo dos días antes del fallo del propio TEAR de Murcia.
8. En la Sentencia del Supremo que fija la doctrina a que se refiere el TEAR de Murcia, se concluía que:
  - 1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino, una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión, las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.
  - 2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, 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...

..//..

## Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal

Análisis del auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2020 (recurso de casación 3071/2019)

# T20

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 75, 2021



**Carmen Márquez Sillero**  
Doctora en Derecho  
Asesora fiscal. Abogada  
Profesora de Derecho Tributario

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

### SUMARIO

- I. SUPUESTO DE HECHO A REVISAR
- II. LOS INTERESES DE DEMORA
  - 2.1. Origen y finalidad en el Derecho común civil y mercantil
  - 2.2. Naturaleza jurídico-tributaria
- III. LA DIVERGENCIA DE CRITERIOS SOBRE EL CARÁCTER FISCALMENTE DEDUCIBLE DE LOS INTERESES DE DEMORA
  - 3.1. El criterio de la Administración tributaria
  - 3.2. El criterio del Tribunal Económico Administrativo Central
  - 3.3. Solución interesada de la AEAT
- IV. JUICIO CRÍTICO. PROPUESTA
- V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### RESUMEN

Como corolario de otra colaboración anterior publicada en esta misma revista sobre la deducibilidad de todos los intereses de demora tributarios según su verdadera naturaleza jurídica («Carácter deducible de los intereses de demora. Regularizaciones inspectoras retroactivas»), en este estudio llegamos a la conclusión fundada en Derecho, de que tanto en el ordenamiento común como en el público tributario son gastos financieros con finalidad indemnizatoria por el retraso en el pago de una deuda, sin carácter sancionador y con alguna duda sobre si en algunos supuestos podrían ser actos contrarios al ordenamiento jurídico por efecto reflejo de una obligación principal incumplida con culpabilidad (pago de la cuota), de la que por concepto y clasificación legal son obligaciones accesorias conexas.

### CONTENIDO

#### I. SUPUESTO DE HECHO A REVISAR

Durante la vigencia de este artículo de la LIS, los autores de este comentario, en el año 2017 publicaron una colaboración —a la que nos remitimos—, sobre este mismo tema.

Porque, a su juicio, la causa única, origen y razón de ser de estas actuaciones inspectoras en masa, de alcance limitado a la regularización de las deducciones practicadas en las comprobaciones-liquidaciones anteriores de los intereses de demora, es el excesivo afán recaudatorio de la AEAT para cumplir los Planes de Inspección.

Lo que, al parecer, sigue siendo de aplicación en la actualidad por los servicios de Inspección y con fundamento jurídico único en el Informe A/1/8/16 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 7 de marzo de 2016.

En su referida colaboración anterior, intentaron demostrar en términos técnico-jurídicos, la prevalencia de los criterios de la Dirección General de Tributos (DGT), en una interpretación auténtica de las normas tributarias, recogidas en las contestaciones a sus consultas vinculantes sobre los criterios, unificados o no, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

..//..

## Nuevo criterio de clasificación en el IAE del horneado y cocción de pan en los establecimientos comerciales

# T21

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 75, 2021



**Óscar del Amo Galán**  
Inspector de Hacienda del Estado

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CRITERIO ANTERIOR A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
- III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 223/2021, DE 18 DE FEBRERO
- IV. CONCLUSIONES

### RESUMEN

En este estudio vamos a analizar la clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas de la actividad desarrollada en los establecimientos comerciales de horneado y cocción de pan y bollería, previamente semielaborados. Partiremos del criterio vigente hasta ahora y a continuación veremos el cambio de criterio que se ha producido como consecuencia de una reciente sentencia del Tribunal Supremo.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Vamos a analizar cómo queda la clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) de la «actividad de horneado y cocción de pan y bollería en los establecimientos comerciales» tras la reciente sentencia del Tribunal Supremo.

Hoy en día podemos comprar pan recién hecho en los establecimientos comerciales de alimentación, gracias a que cuentan con hornos en los que se lleva a cabo la cocción necesaria de un producto previamente elaborado, ya sea precocido o congelado.

Ello plantea un problema en el IAE cuando el epígrafe de comercialización no faculta para fabricar los productos que se ofrecen a la venta.

Veremos cómo el criterio vigente hasta ahora se ha visto modificado a raíz de un reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Analizaremos esta cuestión refiriéndonos a la fabricación de pan. No obstante, todo lo que se diga es perfectamente extensible a la fabricación de bollería en la que se utilice el mismo procedimiento de horneado y cocción del producto semielaborado.

#### II. CRITERIO ANTERIOR A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El IAE grava las distintas actividades en función de los epígrafes y grupos establecidos en las Tarifas del impuesto. Ello determina que, si en un mismo local se llevan a cabo actividades con distinta clasificación en las Tarifas, el sujeto pasivo tendrá que darse de alta y, en su caso, tributar, por todas y cada una de las actividades así clasificadas.

Así se establece en siguientes reglas de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

La regla 2ª de la Instrucción señala 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».

Por su parte, la regla 4ª, en su apartado 1, establece que «Con carácter general, el pago 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».

Y, por último, la regla 10ª.3 señala que «Si en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales cuantas actividades se realicen, aunque el titular de éstas sea la misma persona o entidad».

Pues bien, aplicando este esquema a la actividad de comercio al por menor de productos alimenticios, tenemos que, en los locales en los que se desarrolle tal actividad pueden existir otras actividades que no estén contenidas en el epígrafe que le corresponda por su actividad principal.

Esto sucede con la actividad de horneado y cocción de pan, que habitualmente se lleva a cabo en dichos establecimientos, consistente en el calentamiento o la cocción final de pan precocido o congelado.

..//..

## Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora procedente

# T22

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 75, 2021



**V. Alberto García Moreno**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. INFRACCIONES Y SANCIONES VINCULADAS CON LA EMISIÓN Y UTILIZACIÓN DE LAS FACTURAS FALSAS
  - 2.1. Infracciones cometidas por dos sujetos diferentes. La emisión de las facturas falsas y su aprovechamiento
  - 2.2. Derivación de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT
- III. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
  - 3.1. 3.1. Procede la acumulación de sanciones según el Tribunal Supremo
  - 3.2. 3.2. La acumulación de sanciones por facturas falsas y por los tipos de peligro es lo que se desprende de la normativa
- IV. CONCLUSIÓN

### RESUMEN

El Tribunal Supremo ha sentado una jurisprudencia que afecta a los casos en que el contribuyente comete alguna de las infracciones de peligro previstas en los artículos 194.1 o 195.1 LGT, por medio de la cobertura que le presta una facturación falsa emitida, lógicamente, por un tercero. Así, no solo responde, a título de autor, por alguno de los dos primeros tipos, sino que, vía responsabilidad tributaria solidaria ex artículo 42.1.a) LGT, procede derivársele la responsabilidad solidaria correspondiente a la sanción del tipo descrito en el art. 201.3 LGT. Existe, pues, una duplicidad sancionadora que, a juicio del Tribunal Supremo, no contradice el principio non bis in idem, ni vulnera lo previsto en el art. 180.1 LGT, ni desde luego el principio de personalidad de la pena ni las garantías procedimentales reconocidas en el art. 24.2 CE. Para llegar a dicha conclusión de duplicidad sancionadora, el Supremo ha tenido que efectuar una argumentación en la que recurre a institutos propios de la dogmática penal, aplicables por extensión al ámbito administrativo sancionador.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Ante todo, es fácil comprender que el problema de las facturas falsas es cosa de dos, esto es, no solo del que materialmente las emite, sino, sobre todo, de aquel que tiene interés en aprovecharlas y provoca en el tercero la disposición e interés para su confección.

La emisión de una factura falsa o con datos falseados es una conducta ilícita que atañe e involucra, al menos, a dos obligados. En primer lugar, desde luego, a quien, en su condición de emisor, la crea materialmente. Pero, sobre todo, en segundo lugar, esta creación no tendría una auténtica aplicación práctica si quien figura en ella como destinatario, no está interesado en aprovecharla para incrementar sus beneficios por medio del incremento de gastos deducibles o de aumento de cuotas deducibles.

En otros términos, si no hay alguien «interesado» en aprovechar las consecuencias de la mendacidad para rebajar su tributación en la imposición personal sobre la renta o en la imposición indirecta —IVA—, difícilmente ningún contribuyente estaría dispuesto a simular que obtiene mayores ingresos de los que realmente ha obtenido, por mucho que, por su situación tributaria especial, no le reporte un mayor gravamen.

En este comportamiento colusorio a costa de la Hacienda pública, el emisor de la facturación falsa no se ve perjudicado si no tributa por el importe de los ingresos obtenidos —por ejemplo, si está en el régimen de estimación objetiva de módulos y no supera en el ejercicio los umbrales de facturación para permanecer en él—, y se beneficia, en su caso, del «precio» percibido por la «venta» de este documento mendaz. Y eso cuando dicho contribuyente, o no tiene patrimonio con el que afrontar las consecuencias de su actividad o, simplemente, «desaparece» del tráfico jurídico sin dejar rastro antes de que los controles de la Administración puedan detectar la defraudación, dificultándose no ya la regularización, sino incluso la posibilidad de hacer efectiva la imposición de una sanción.

..//..

**No cabe la renuncia mediante declaración complementaria a la reducción por irregularidad del artículo 18.2 LIRPF declarada con anterioridad a 2015**

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 2021, Sala Primera, núm. 06790/2019 (criterio reiterado en RG 06791/2019, de 23 de marzo de 2021)**

**T23**

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 75, 2021



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

## RESUMEN

No procede aplicar la reducción por irregularidad del artículo 18.2 de la LIRPF a unos rendimientos del trabajo satisfechos en 2016 si con anterioridad, en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, se percibieron rendimientos irregulares a los que se aplicó la misma. Y ello, aunque los trabajadores hubieran renunciado a las reducciones previamente aplicadas mediante la presentación de declaraciones comunicadas a la entidad con anterioridad al pago de naturaleza irregular de 2016.

## CONTENIDO

### I. ANTECEDENTES DE HECHO

Estas resoluciones del TEAC [de 23 de marzo de 2021, núm. 06790/2019 (LA LEY 15654/2021) (criterio reiterado en RG 06791/2019 (LA LEY 15655/2021))] se pronuncian en única instancia sobre la idoneidad de unas retenciones efectuadas por una empresa de porcelanas cerámicas sobre las retribuciones del trabajo, calificadas de irregulares, satisfechas en el ejercicio 2016, cuando en ejercicios anteriores se habían satisfecho retribuciones de idéntica naturaleza a dos empleados (D. Bts en 2012 y en 2014; y D. Cpp en 2013). En octubre de 2017 se inició por la Inspección un procedimiento de alcance general relativo al concepto tributario «Retenciones a cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional» por los períodos 2014, 2015 y 2016. Los hechos relevantes que detalla la reclamación 06970/2019 son los siguientes:

— En el ejercicio 2012, el empleado D. Bts, y en el ejercicio 2013, el empleado D. Cpp, percibieron unas retribuciones que cumplían los requisitos para calificarse como rendimiento con período generación superior a dos años del artículo 18.2 de la LIRPF y respecto las que se aplicó la reducción del 40 % en el cálculo de retención que era aplicable en los respectivos ejercicios. Ambos presentaron sus declaraciones de los ejercicios 2012 y 2013, respectivamente, aplicando la citada reducción.

— Con fecha 18 de marzo de 2016, los empleados presentaron declaraciones complementarias del IRPF de los ejercicios 2012 (D. Bts) y 2013 (D. Cpp) eliminando la aplicación de la reducción del 40 %, e ingresando ambos la correspondiente cuota e intereses de demora. Y comunicaron a la entidad retenedora la presentación de las citadas complementarias.

— Posteriormente, en la nómina de marzo, ambos percibieron las cantidades de 90.000 euros y 540.000 euros, respectivamente, por el concepto de «Liquidación acuerdo incentivos trienal» (2013-2015) aplicándose, a los efectos de practicar la retención a cuenta del IRPF, la reducción del 30 %, conforme el artículo 18.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), al tener dicha retribución un período de generación superior a dos años. En la reclamación 06971/2019, los hechos acontecidos son similares, si bien referidos a un solo contribuyente y al ejercicio 2014:

— Así, en 2014 fue el empleado D. Bts, quien percibió un premio de permanencia por importe de 34.166,93 euros, que cumplía los requisitos para la aplicación de la reducción del 40 % en el cálculo de retención del citado ejercicio, y presentó su autoliquidación del ejercicio 2014 aplicando la citada reducción (art. 18.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006)).

— Con fecha de 18 de marzo de 2016, D. Bts presentó declaración complementaria del IRPF del ejercicio 2014 eliminando la aplicación de la reducción del 40 % e ingresando la correspondiente cuota e intereses de demora, comunicando a la entidad retenedora la presentación de la complementaria.

— Posteriormente, en la nómina de marzo, D. Bts percibió como parte de su retribución la cantidad de 408.000 euros en concepto de «Liquidación acuerdo incentivos trienal» (2013-2015) aplicándose, a los efectos de practicar la retención a cuenta del IRPF, la reducción del 30%, conforme el artículo 18.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), al tener dicha retribución un período de generación superior a dos años. En ambos supuestos la Inspección consideró que no procedía la citada reducción al ser de aplicación la limitación contemplada en el párrafo 3º del artículo 18.2 de la LIRPF (introducido con la Ley 26/2014 (LA LEY 18094/2014)), pues en los años 2012, 2013 y 2014 los empleados habían aplicado la citada reducción a otros rendimientos con período de generación superior a dos años.

En aplicación de este criterio, en marzo de 2019 se incoaron actas de disconformidad en las que la Inspección propuso regularizar en el ejercicio 2016 las retenciones practicadas a las retribuciones satisfechas a estos dos trabajadores por entender que no procedía aplicar la reducción al ser de aplicación la citada limitación. El 09-10-2019 se dictaron acuerdos de liquidación, notificados en la misma fecha, desestimando las alegaciones presentadas por la entidad y confirmando la regularización propuesta en las actas previamente incoadas. Estos acuerdos de liquidación son los impugnados en las reclamaciones que ahora reseñamos.

..//..

## ¿Se presume que el IVA está incluido en los contratos privados?

Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2021 (V0386-21)

# T24

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 75, 2021



**Alberto García Moreno**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### RESUMEN

La Dirección General de Tributos ha evacuado una consulta en la que se posiciona por interpretar que, en los casos en que en los contratos estipulados por particulares en los que no se haga referencia expresa a que el precio incluye el IVA, la repercusión se determine sobre el importe del precio pactado, esto es con IVA no incluido.

### CONTENIDO

En la Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2021 (V0386-21) se suscita la cuestión de qué ocurre cuándo no se ha estipulado expresamente en el contrato si la entrega de bienes o la prestación de servicios objeto del mismo, incluye o no el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto, la persona que planteó la consulta al Centro Directivo había prestado los servicios de abogacía a un cliente en relación con un procedimiento judicial, pero no había especificado que el IVA no estaba incluido en el precio pactado por sus servicios. En la hoja de encargo suscrita por ambas partes se establecía que los honorarios de la consultante serían del 25 % de todas las cantidades, intereses incluidos, que la cliente percibiese a resultados del juicio.

Al vencer en juicio y abonar la contraprestación, la cliente se negó a abonar el IVA, dado que interpretaba que ya estaba incluido en el importe del precio de los honorarios estipulados y se trataba de un «sobrecoste» que no estaba dispuesta a asumir. En esta situación se pregunta si el Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse incluido en el precio pactado o si la consultante debe repercutir, adicionalmente, el 21 % del precio pactado en concepto de dicho Impuesto.

En caso de proceder la repercusión y negarse su cliente a soportarla, procedimiento a seguir por la consultante. La Dirección General de Tributos se apoya en dos tipos de argumentos. Por un lado, en la regulación de la cuestión cuando se trata de contratos públicos, que sí que tiene una solución normativa clara. Y, adicionalmente, también se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —TJUE, en adelante—, entendiéndose el Centro Directivo que la sentencia de 7 de noviembre de 2013 (asunto C-249/12 y C-250/12) ha abordado una cuestión similar que puede resultar de aplicación.

#### I. LA CUESTIÓN EN LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA

En los contratos suscritos con entidades públicas la normativa del impuesto sí que establece expresamente que, aunque no se explicita expresamente, el importe del IVA se presume incluido en el precio pactado.

En concreto, hay una previsión general que será objeto de excepción en relación con la contratación pública. En concreto, el artículo 78 LIVA establece en el apartado uno 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».

Mientras en el apartado cuarto del mismo precepto:

«Cuando las cuotas del impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

- 1.º Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.
- 2.º Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 5.º de este artículo.»

El caso es que se discute precisamente si el abogado puede —y debe— incluir en la factura la cuantía de la cuota a repercutir, además de los honorarios pactados, por lo que este precepto no soluciona la cuestión. Por otra parte, es evidente que la repercusión es un acto obligatorio para el sujeto pasivo, quien, aplicando lo dispuesto en artículo 88, apartado uno, de la LIVA, conoce que cuando el destinatario es un Ente público, en las propuestas económicas se interpreta que el IVA está ya incluido, según se establece expresamente:

«Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

..//..

**Sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos siendo el titular del establecimiento distinto del que lo gestiona**

**Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-administrativo (recurso de casación 6783/2019)**

**T25**

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 75, 2021



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

## RESUMEN

La sentencia del Tribunal analiza el caso de una instalación en la que se fabrica biogás, por un lado está el titular de la misma y por otro, la entidad que gestiona dicha fábrica, determinando que el sujeto pasivo es la entidad que realiza la fabricación, independientemente de quién sea el titular de la instalación; y a su vez analiza la adecuación de la normativa nacional a la comunitaria, al comprobar si se puede exigir al pago del impuesto de hidrocarburos al biogás usado en la fabricación de electricidad, determinando que no cabe su exigencia al ser contrario al acervo comunitario.

## CONTENIDO

Esta Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 tiene una gran importancia a juicio del que suscribe, ya que trata dos temas de máximo interés:

1º. El primero se refiere a qué ocurre cuando tenemos a dos posibles entidades que puedan ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que por un lado está la entidad que es titular y responsable de la fábrica de hidrocarburos y por otro, tenemos una entidad que es la que realmente gestiona la fábrica mediante un contrato de encomienda de gestión.

2º. La segunda cuestión planteada se refiere a la adecuación de la normativa española al acervo comunitario, y en concreto a la posibilidad de establecer un tipo impositivo al uso del biogás para la fabricación de electricidad, ya que las Directivas Europeas establecen en ese caso, que solo cabe a aplicar a la operativa un único impuesto especial, y que sería el de la electricidad, admitiendo sin embargo excepciones, pudiéndose gravar el hidrocarburo siempre y cuando esté justificado por razones medio ambientales.

— Pasemos a la primera cuestión analizada.

Como ya hemos explicado, el supuesto de hecho es el caso de una entidad denominada EDAR, la cual se dedica a la gestión y reciclaje de aguas residuales (una depuradora).

En dicho proceso de depuración se producen una serie de gases que provienen de los lodos que se forman con la depuración, y esos biogases no pueden ser emitidos a la atmósfera por normativa medio ambiental.

Por tanto, se deben quemar, y ahí es donde entra en juego el Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que para realizar una gestión eficiente de ese biogás, no solo se procede a su quema, si no que se utiliza ese calor generado para producir electricidad.

Por tanto, nos encontramos ante una fábrica de un hidrocarburo (biogás) que se encuentra dentro del ámbito objetivo del impuesto y en el que se procede a su uso como combustible y con su autoconsumo se genera a su vez electricidad, que es incorporada al sistema eléctrico y por tanto, en su consumo final se producirá el devengo del Impuesto sobre la Electricidad.

El problema que surge es que la competencia para la depuración de aguas residuales suele recaer en las entidades locales y por tanto son entidades públicas las titulares de estas instalaciones, como en el caso presente, que corresponde al Canal de Isabel II.

Sin embargo, estas entidades públicas, en muchos casos, no realizan la gestión de la instalación, correspondiéndoles las mismas a las entidades privadas con la que se contrata una encomienda de gestión de la instalación, en este caso a una UTE de varias empresas.

Por puro desconocimiento, ni las entidades titulares ni las entidades encargadas de la encomienda daban de alta estas instalaciones como fabricante de hidrocarburos y la AEAT ha procedido a realizar liquidaciones, exigiéndoles el pago del Impuesto sobre Hidrocarburos a las entidades encargadas de la gestión (EDARES).

Y aquí se planteaba el problema, ya que estas entidades consideraban que la AEAT tenía que haber acudido a la exigencia, tanto del alta como del pago del impuesto a los titulares de la instalación, en la medida en que la Ley de los Impuestos Especiales establece que, serán sujetos pasivos del impuesto, el titular de la fábrica, según el artículo 8 de la misma.

El Tribunal Supremo comienza realizando un análisis de la legislación en vigor en este caso, haciendo referencia tanto a la legislación comunitaria como a la nacional. establece que el hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos es la fabricación del biogás.

..//..

## Las pérdidas patrimoniales por diferencias de cambio en la amortización de un préstamo hipotecario multdivisa se integran en la base general del IRPF

Sentencia nº 71/2021, de 26 de enero, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, recurso de casación contencioso-administrativo (L.O. 7/2015) (recurso número 5832/2018)

# T26



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 75, 2021

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

### RESUMEN

El Tribunal Supremo fija el criterio, interpretando los artículos 46 y 49.1 b) de la LIRPF, de que la ganancia o pérdida patrimonial generada en la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario constituido en moneda extranjera, por diferencia del tipo de cotización en el momento de la amortización respecto del que fue fijado inicialmente en el préstamo, debe integrarse en la base general del impuesto.

### CONTENIDO

#### I. ANTECEDENTES DE HECHO

Se impugna en el presente recurso número 5832/2018 la sentencia de 20 de junio de 2018 de la sala de lo CA del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares que, confirmando resoluciones administrativas anteriores, desestimó las pretensiones de la recurrente planteadas en una solicitud de rectificación de la declaración del IRPF del ejercicio 2009. De la sentencia mencionada se deducen los siguientes antecedentes fácticos relevantes:

— Mediante escrito ante la AEAT de junio de 2014, la recurrente expuso que en su declaración del IRPF del 2009 no hizo constar las pérdidas patrimoniales que se le produjeron por la variación del tipo de cambio en las cuotas de un préstamo que se contrató en yenes, que ascendieron a 2.552,92 €, y debieron integrarse como pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

— En agosto de 2014, el Administrador de la AEAT en Palma estimó en parte la solicitud presentada: i) admitió la existencia en el ejercicio 2009 de pérdidas patrimoniales, debidas a la diferencia de cotización del yen en el momento de amortización del préstamo hipotecario y en el momento de apertura del mismo; pero, ii) consideró que, de conformidad con los artículos 46 y 49.1 b) de la LIRPF, estas ganancias o pérdidas patrimoniales debían integrarse en la base imponible del ahorro (remitiéndose a l a s consultas vinculantes de la DGT V1876-10 y V2609-11).

— Discrepando de esta inclusión de las pérdidas que se le admiten en la base del ahorro, al considerar que no derivan de una transmisión patrimonial (lo que se ha hecho es pagar una deuda), la recurrente interpuso recurso de reposición, indicando además que la AEAT ha resuelto en casos similares incorporando esta pérdida en la base general. En febrero de 2015 el Administrador de la AEAT en Palma desestimó el recurso, remitiéndose a las citadas consultas de la DGT V1876-10 y V2609-11, que determinan su integración en la base imponible del ahorro.

— Interpuesta reclamación económico-administrativa, fue desestimada por el TEARIB, fundamentando la integración de la pérdida patrimonial en la base imponible del ahorro y no en la general en que deben considerarse las pérdidas como derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, por tanto renta del ahorro, no pudiéndose equiparar a ganancias no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (como premios o subvenciones), siguiendo el criterio de la DGT manifestado en las consultas mencionadas por la Oficina Gestora y en otras posteriores como la V2414-12 de fecha 13/12/2012.

El TEARIB no se siente vinculado por el hecho de que la misma AEAT de Palma habría admitido en otras resoluciones la integración en la base general, ya que la nueva Ley 58/2003 General Tributaria sólo reconoce la existencia de «criterios vinculantes» en los supuestos de resoluciones del TEAC que resuelvan recursos extraordinarios de alzada «para unificación de criterio» y recursos extraordinarios «para la unificación de doctrina» (artículos 242.4 y 243.5) y, en general, con la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC (artículo 239.8 de la LGT).

Finalizada la vía administrativa la recurrente impugnó la resolución del TEAR ante la jurisdicción contencioso-administrativa, interesando la práctica de nueva liquidación que integre las pérdidas patrimoniales de referencia en la base imponible general, con la devolución correspondiente, argumentando en lo sustancial:

1º) Que en diversos expedientes que presentan absoluta identidad con el presente, el mismo Administrador de la AEAT ha resuelto su integración en la base general, por lo que se vulneraría el principio de igualdad (art. 14 CE) y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3º CE).

2º) Que las pérdidas patrimoniales no derivan de la «transmisión» de ningún elemento patrimonial, sino del aumento de la deuda pendiente producido con cada «reembolso» del préstamo referenciado a un tipo de cambio y en euro.

Respecto de la primera cuestión, la supuesta vulneración del principio de igualdad y la posible arbitrariedad en la actuación administrativa, la sentencia objeto ahora de recurso constata que no se discute que la misma Administración de la AEAT, ha admitido en otros expedientes la inclusión de estas pérdidas patrimoniales en la base imponible general y no en la del ahorro.

..//..

## Donaciones a la sociedad de gananciales: no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Sentencia nº 295/2021, de 3 de marzo, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda (recurso 3983/2019)

# T27

Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 75, 2021



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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RESÚMENES DEL CONTENIDO DE ESTA SENTENCIA
- III. COMENTARIOS
- IV. CONCLUSIONES

### RESUMEN

El Tribunal Supremo determina que la donación a la sociedad de gananciales de un bien —inmueble— no está sujeta, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la sociedad de gananciales no es una persona física ni tiene personalidad jurídica propia, sino que es un patrimonio separado y por eso, no es sujeto pasivo del citado impuesto, ni tampoco al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, porque no es una transmisión patrimonial onerosa.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia de 3 de marzo de 2021, referente a una aportación de bienes inmuebles de uno de los cónyuges a su sociedad de gananciales, considera, con base en su jurisprudencia civil sobre la naturaleza de dicha aportación y sobre el carácter de la propia sociedad de gananciales, que no se trata de una donación de la mitad del bien de que se trate al otro cónyuge, sino de una aportación gratuita a la sociedad de gananciales y por eso, al no encajar dicho acto en la previsión legal del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que lo limita a las adquisiciones que efectúen exclusivamente las personas físicas, no está sujeta al mencionado tributo.

Además, tampoco considera el TS en esta Sentencia que dicha operación pudiera estar sujeta, pero exenta, de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), toda vez, que se trata de una transmisión gratuita y no onerosa, por lo que no cumple con los requisitos para la sujeción a este gravamen. Las aportaciones a la sociedad de gananciales, por parte de un cónyuge, no tributa en el ISD ni en el TPO del ITPyAJD»

Esta jurisprudencia contradice la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT) que, dada la falta de personalidad jurídica de la sociedad de gananciales, entendía que la misma no podía ser sujeto de una adquisición a título de propietaria de bienes o derechos, sino que los titulares de los bienes gananciales eran los cónyuges casados en régimen de gananciales, por lo que si se donaba a dicha sociedad, en realidad lo que se producía era una donación de la mitad del bien desde un cónyuge al otro, por lo cual, se gravaba por dicha mitad al que recibía la donación por el ISD, fijándose la base imponible del impuesto, asimismo, en el 50 % del valor real del correspondiente bien.

En resumen, que con esta jurisprudencia del TS, las aportaciones de bienes a la sociedad de gananciales de un cónyuge se consideran contratos atípicos dentro del ámbito familiar, es decir, contratos o actos no contemplados en la normativa privada ni en la pública, que tiene carácter gratuito y que beneficia, no al otro cónyuge, sino a la sociedad de gananciales directamente, a la que se conceptúa de patrimonio separado de la administración ganancial, es decir, gestionada por ambos cónyuges.

#### II. RESÚMENES DEL CONTENIDO DE ESTA SENTENCIA

En este epígrafe, se va a comenzar por resumir el contenido de la Sentencia del TS antes citada, que se refiere, como se ha adelantado, a que las aportaciones gratuitas de un bien inmueble de un cónyuge a la sociedad de gananciales no está sujeta ni al ISD ni al TPO del ITPyAJD, toda vez que no responde a los términos que delimitan los hechos imponibles de esos gravámenes. «Las aportaciones gratuitas de un cónyuge a su sociedad de gananciales no tributa ni por el ISD ni por ITPyAJD» En efecto, en sus fundamentos de derecho SEGUNDO y TERCERO, en los que he destacado en negrita sus aspectos esenciales, se establece textualmente que: «SEGUNDO. Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa.

..//..

## La responsabilidad tributaria de sanciones que no han adquirido firmeza en la vía administrativa

Sentencia nº 487/2021 del Tribunal Supremo, de 8 de abril de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª. (recurso 1107/2020)

# T28

Carta tributaria. Revista de opinión, N°. 75, 2021



**Carlos Romero Plaza**  
**Doctor en Derecho**  
**Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir**  
**Abogado y Soci Director Arttax Abogados**

### RESUMEN

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria en virtud del artículo 42.2.a) LGT sobre aquellas sanciones que no han adquirido firmeza en la vía administrativa y que se encuentran suspendidas de forma automática por aplicación de lo dispuesto en el artículo 212.3 LGT. En este sentido, el Tribunal señala que sí es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en la vía administrativa, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en la vía administrativa.

### CONTENIDO

Realizamos el presente comentario sobre la sentencia del Tribunal Supremo no 487/2021 de 8 de abril 2021, que tiene por objeto determinar si resulta posible derivar al declarado responsable solidario de acuerdo con el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, en consecuencia, automáticamente suspendida en periodo voluntario.

Recordemos que, el artículo 42.2.a) LGT dispone que:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.»

En concreto, las cuestiones que presentan interés casacional de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento Primero de la sentencia son:

«Determinar si es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario y, si la respuesta a esa primera pregunta fuera afirmativa, precisar cuándo se inicia el período ejecutivo y, por tanto, la intervención de los órganos de recaudación —a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad—, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se interponga recurso de reposición o cualquier otro procedente en derecho.»

Con carácter previo al análisis de la fundamentación jurídica de la sentencia, cabe señalar que el recurso de casación tiene por objeto la impugnación por parte de la Abogacía del Estado de la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de noviembre de 2019, que estimaba la reclamación interpuesta por el obligado tributario, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria impugnado.

Debe hacerse mención a los hechos relevantes del litigio sobre el que conoce el Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia comentada:

— El obligado tributario principal había impugnado en noviembre de 2010 en vía administrativa las sanciones impuestas como consecuencia de un procedimiento inspector relativo al IVA e Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. Estas deudas fueron objeto de derivación de responsabilidad solidaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.2.a) LGT.

— En abril de 2012 el obligado tributario declarado responsable interpuso contra el acuerdo por el que se le declaraba responsable, reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Regional de Madrid en su resolución 28/15282/12, de 25 de septiembre de 2013.

— En noviembre de 2013, el responsable solidario interpuso recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Regional, que fue igualmente desestimada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de marzo de 2017.

..//..

## Tratamiento de la exención fiscal de las indemnizaciones por despido colectivo materializado por mutuo acuerdo de las partes.

Comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 991/2020, de 14 de julio, y 1189/2020, de 21 de septiembre

# T29



Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social, N.º. 458, 2021

**José Flores Alcázar**  
Doctorando en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social  
Universidad de Murcia

### SUMARIO

1. Marco normativo aplicable
2. Antecedentes fácticos
3. Las SSTs, Sala 3.ª, 991/2020, de 14 de julio, y 1189/2020, de 21 de septiembre, a la luz del Auto de admisión de la Sección 1.ª de la Sala 3.ª de fecha 8 de enero de 2019
4. Trascendencia de la doctrina más allá del caso

### RESUMEN

Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, 991/2020, de 14 de julio, y 1189/2020, de 21 de septiembre, han alcanzado distintas soluciones para la misma situación de hecho. Tal y como afirmó la Sección 1.ª (Sala de Admisiones), en ambos casos debía responderse a una cuestión jurídica idéntica: «interpretar y delimitar el alcance de la exención fiscal del artículo 7 e) LIRPF, en aquellos supuestos en los que está abierto un ERE y la extinción del contrato de trabajo se produce por mutuo acuerdo de empresa y trabajador en virtud de la oferta de prejubilación de la empresa con importes pactados». El diferente enfoque aplicado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los respectivos tribunales superiores de justicia en su momento para resolver el litigio ha motivado que, pese a la expresa petición de la Sala de Admisiones, la Sala 3.ª haya eludido pronunciarse respecto a la cuestión de interés casacional, de suerte que un trabajador ha visto reconocido su derecho a la exención fiscal por la indemnización percibida con motivo de su prejubilación y se le ha denegado a otro afectado por el mismo ERE.

### CONTENIDO

#### 1. Marco normativo aplicable

El artículo 7 e) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) dispone la exención en el impuesto de las indemnizaciones por despido o cese de la persona trabajadora, salvo en los casos de convenio, pacto o contrato, estableciendo, para el caso de despidos colectivos realizados de conformidad con el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores (ET), basados en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o por fuerza mayor, el límite de exención prescrito para el despido improcedente hasta la cantidad de 180.000 euros.

Es muy frecuente que, en el marco del despido colectivo, la empresa ofrezca a las personas trabajadoras un pacto de prejubilación, que se formaliza mediante una extinción de la relación laboral por mutuo acuerdo de las partes conforme al artículo 49.1 a) del ET. La interesada interpretación que las empresas realizan respecto de la naturaleza del pacto firmado las lleva a comunicar a la Seguridad Social el cese como voluntario, por lo que proceden a practicar a la persona trabajadora la oportuna retención en concepto de IRPF en el momento de abonarle la indemnización pactada.

Esta actuación de la empresa tiene por objeto evitar la aplicación de lo previsto en la disposición adicional decimosexta de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social, en relación con lo dispuesto en el artículo 51.11 del ET, que impone a la empresa la aportación económica al Tesoro Público de las prestaciones y subsidios por desempleo de las personas trabajadoras de 50 o más años de edad afectadas por el despido colectivo, incluidas las cotizaciones a la Seguridad Social realizadas por el Servicio Público de Empleo Estatal.

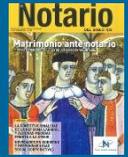
De hecho, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) se ha pronunciado reiteradamente respecto de la pretensión de la entidad CaixaBank de que, frente a la revisión de oficio llevada a cabo por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), que modifica la causa de la baja y la califica como involuntaria («77 baja despido colectivo»), se califique como voluntario el cese de la persona trabajadora afectada por el despido colectivo:

..//..

## ¿Cómo tributa el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al comprar una farmacia?

# T30

El notario del siglo XXI, N.º. 97, 2021



**Blanca De Eugenio Fernández**  
Abogada

### RESUMEN

Recientemente han salido a la luz dos sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2ª, con números 1607 y 1608/2020, de fecha 26 de noviembre de 2020, que establecen que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto a Actos Jurídicos Documentados al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles. Hasta la fecha de estas sentencias mayoritariamente los juzgados se habían pronunciado en el sentido de que no procedía la aplicación de Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de una oficina de farmacia, al considerarse que la inscripción en el Registro de Bienes Muebles (condicionante, junto con el documento público como es la escritura notarial, como requisito para su aplicación) no era motivo suficiente para su exigencia, dado que el citado Registro, al margen de otras consideraciones, es un registro de gravámenes, no de titularidades

### CONTENIDO

Recientemente han salido a la luz dos sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2ª, de fecha 26 de noviembre de 2020, que han revolucionado por completo la transmisión de las oficinas de farmacia.

Tal y como sucedió hace ahora casi dos años, la Dirección General de Tributos de cada Comunidad Autónoma está emitiendo liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en concepto de AJD) en supuestos de compra de farmacias. Con estas liquidaciones se inician procedimientos de comprobación limitada en las farmacias que se hayan transmitido en los últimos cuatro años. Los plazos de pago que se otorgan son relativamente escasos y en dichas liquidaciones se exige el abono del impuesto con los correspondientes intereses de demora. La falta de ingreso voluntario de estas cantidades supondrá el cobro de recargos ejecutivos del 5%, 10% o 20% de lo reclamado.

Estamos hablando de cantidades importantes de dinero ya que, por ejemplo, en el caso de Madrid, el impuesto de AJD es de un 0,75% sobre el importe de la transmisión. Como mínimo estamos hablando de que hay que pagar unos 4.500 € si se trata de las farmacias más baratas hasta de 40.000 o 50.000 € en las más caras.

Conviene recordar cuáles son los argumentos para que se considere una escritura sujeta a AJD según el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: "Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

La razón principal que alude el Tribunal para poder cobrar estas cantidades se basa en el argumento de que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto a AJD al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles. Por supuesto, considera además que se cumplen el resto de requisitos impuestos por dicho texto refundido, ya que se trata de transmisiones de cosas valiables, que tienen lugar en primeras copias de escrituras notariales y que no están sujetas a las otras modalidades del impuesto (Transmisiones Patrimoniales Onerosas -TPO-, Operaciones Societarias -OS- ni Impuesto de Sucesiones y Donaciones -ISD-).

Hasta el momento siempre se ha defendido la postura de la no sujeción al AJD de la escritura de compraventa de una oficina de farmacia al no ser un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles, ya que hasta hace poco tiempo se denegaba la inscripción en dicho Registro. En este momento parece que los Registros están accediendo a registrar estas transmisiones y por tanto no solo estaría afectando a éstas en concreto sino a futuras transmisiones de esas oficinas de farmacia por el principio del tracto sucesivo. Ya el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid confirmó las liquidaciones provisionales de AJD al entender el Tribunal que el argumento expuesto por el obligado tributario no permite rebatir los fundamentos jurídicos empleados por la Administración actuante para motivar la liquidación impugnada. En concreto el TEAR de Madrid sostenía que la liquidación provisional practicada por la Dirección General de Tributos y Gestión del Juego era correcta al entender que en la compraventa de una oficina de farmacia se cumplían los requisitos establecidos en el citado artículo 31.2 TRLIPAJD, para su sujeción a este impuesto, en su modalidad de AJD.

Por el contrario, los Tribunales Superiores de Justicia daban la razón al contribuyente confirmando la no sujeción a este tributo, entendiendo que el tercero de los requisitos exigidos no se cumplía (que la transmisión de la oficina de farmacia sea un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles) dado que el Registro de Bienes Muebles es un Registro de gravámenes y no de titularidades. Se entendía además que los establecimientos mercantiles en general y las oficinas de farmacia en particular, no son actos inscribibles en dicho Registro.

..//..

## ¿De verdad están sujetas a Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de farmacia?

# T31



El notario del siglo XXI, N.º. 97, 2021

**Antonio Chaves Rivas**  
**Notario de Málaga**

### RESUMEN

El extraño 2020 nos dejó dos sentencias del Tribunal Supremo (1607/2020 y 1608/2020), sala de lo Contencioso-Administrativo, que consideran sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de oficinas de farmacia. En estas líneas se analiza de forma crítica esta doctrina del Tribunal Supremo.

### CONTENIDO

El extraño 2020 nos dejó, aparte de la pandemia y las desgracias personales a ella vinculadas, dos sentencias del Tribunal Supremo (1607/2020 y 1608/2020), sala de lo Contencioso-Administrativo, que consideran sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados (AJD) las transmisiones de oficinas de farmacia. En estas líneas analizaremos de forma crítica esta doctrina del Tribunal Supremo.

Los argumentos del Tribunal Supremo para llegar a la conclusión de que dicha operación tributa por la citada modalidad impositiva son básicamente los que se exponen a continuación. En primer lugar, considera el Tribunal Supremo que la transmisión de oficina de farmacia "podría encajar" en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, concretamente en su número 1, sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); en segundo lugar, señala también que no hay ninguna norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorguen a la misma; y, en tercer lugar, afirma que incluso hay Comunidades Autónomas que obligan a esa inscripción.

Para terminar el Tribunal Supremo afirma: "Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por motivos formales (FJ 4º)".

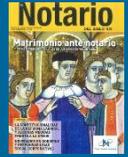
Vamos por partes. En primer lugar, la afirmación de que la transmisión de una oficina de farmacia o, en general, de un establecimiento mercantil, que es a lo que se alude en este caso, "podría" (sic) encajar en la sección quinta de otros bienes muebles registrables, no me parece fundada jurídicamente.

En primer término, nos llama poderosamente la atención que una sentencia del Tribunal Supremo que procede a interpretar una cuestión fiscal de tanta trascendencia en la que la inscripción o no de un acto jurídico, tiene carácter esencial (recordemos que la inscribibilidad o no del acto define el hecho imponible en el art. 31.2 TRLITPO y AJD) utilice un condicional "podría encajar" para defender su argumentación; ya puestos, también podría encajar cualquier objeto mueble o semoviente mínimamente identificable (v.gr. mascotas) pero ninguna norma regula su inscripción. Pero es que la transmisión de la oficina de farmacia no tiene encaje en esa sección quinta, en primer lugar, porque hay una sección propia, la tercera (1), destinada a la inscripción de maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo y en segundo lugar, porque el apartado segundo in fine de la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, después de referirse en el apartado primero a las diversas secciones que integran el Registro de Bienes Muebles, establece que "Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación". Por tanto, habrá que ir a la Ley reguladora de los diversos bienes muebles (Ley de Venta a Plazos de Bienes Muebles, Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento, Ley de Condiciones Generales de la Contratación, Ley 14/2014 de Navegación Marítima o la Ley de Navegación Aérea), para ver qué es lo que se inscribe y en qué términos.

En este sentido, y por lo que atañe a los establecimientos mercantiles, el artículo 68 (2) de la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento (LHMPSD) no contempla en ninguno de sus apartados la inscripción de la compraventa del establecimiento mercantil; además expulsa del Registro al establecimiento una vez cancelado el gravamen, así, el artículo 74.1 de la citada Ley establece: "Las escrituras de constitución de hipoteca se inscribirán destinándose, a cada bien hipotecado, un asiento separado y especial, en folio independiente, y figurando todos los asientos relativos a dicho bien, mientras no se cancele la hipoteca y otros gravámenes, bajo un solo número, a continuación unos de otros, sin solución de continuidad. Cancelados todos estos gravámenes se extinguirá el número y se cerrará el folio -el destacado es personal-".

En este sentido se pronunció la Resolución de la entonces Dirección General de los Registros y del Notariado de 1 de febrero de 2012 (BOE 52 de 1 de marzo), que estimó el recurso interpuesto por el notario revocando la nota de calificación que denegaba la inscripción de la hipoteca mobiliaria por falta de previa inscripción de una compraventa anterior alegada por el transmitente de la farmacia.

..//..



Jesús Félix García de Pablos  
Doctor en Derecho

## RESUMEN

El Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de marzo de 2021, ha señalado que una pensión compensatoria fijada ante notario, de mutuo acuerdo entre los cónyuges, puede ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF. No se requiere, por tanto, un refrendo posterior de la autoridad judicial.

## CONTENIDO

La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, relativa al recurso de casación nº 1212/2020, ha señalado que: "La reducción en la base imponible del IRPF por el pago de pensiones compensatorias abarca también a los supuestos de fijación mediante un convenio regulador ante el Letrado de la Administración de Justicia o notario, en virtud del régimen de separación o divorcio de mutuo acuerdo".

La controversia tenía su origen en que un contribuyente presentó la declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2014, donde redujo la base imponible en 12.066,04 euros en concepto de reducciones por pensiones compensatorias a favor del cónyuge. Sin embargo, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada, que terminó con la notificación el 25 de junio de 2018 de liquidación provisional con un resultado a ingresar de 3.539,55 euros, motivada en la no admisión de la reducción por pensión compensatoria a favor del cónyuge, a pesar que el indicado contribuyente aportó al procedimiento administrativo escritura de capitulaciones matrimoniales de 11 de julio de 2002, en cuya cláusula tercera el contribuyente se obligaba a abonar a su esposa el 50% de su pensión.

La Administración tributaria denegó la indicada reducción en el IRPF por cuanto el artículo 55 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, señala que reducirán la base imponible de dicho Impuesto "las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial". Por tanto, para dicha Administración tributaria la pensión a reducir debe derivar de una separación o divorcio, origen de un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio. Una pensión compensatoria, en definitiva, fijada judicialmente.

El contribuyente interpuso la correspondiente reclamación en vía económico-administrativa que fue desestimada por el mismo razonamiento, "en el presente caso, no existe una sentencia judicial que fije pensión compensatoria a favor del cónyuge, por cuanto no ha existido divorcio o separación entre cónyuges, solo un acuerdo entre cónyuges fijado en la escritura pública de capítulos matrimoniales que al no cumplirlo el ahora reclamante, se reclamó por su cónyuge en vía judicial acordando el Juez su cumplimiento". Una conclusión refrendada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia de 26 de noviembre de 2019, relativa al recurso nº 214/2019, dado que se exige que la pensión sea satisfecha por "decisión judicial", es decir, que la pensión puede ser fijada de común acuerdo entre los cónyuges, pero ha de ser presentada a la autoridad judicial para que sea refrendada y así cumplir con lo preceptuado en el citado artículo 55 de la Ley del IRPF.

El Código Civil establecía con anterioridad que sería el juez el que decretaría la separación o el divorcio, cualquiera que fuera la forma de celebración del matrimonio. Al mismo tiempo que el convenio regulador previsto en los artículos 81 y 86 del Código Civil debía contener la pensión que conforme al artículo 97 correspondía satisfacer, en su caso, a uno de los cónyuges. Un convenio regulador que debía ser aprobado por el juez, de ahí que el beneficio fiscal por el pago de la pensión al otro cónyuge estaba ligado en el artículo 55 de la Ley del IRPF a la indicada aprobación judicial del indicado convenio.

Sin embargo, ahora el artículo 82.1 del Código Civil establece en el caso de separación que "los cónyuges podrán acordar su separación de mutuo acuerdo transcurridos tres meses desde la celebración del matrimonio mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante notario, en el que, junto a la voluntad inequívoca de separarse, determinarán las medidas que hayan de regular los efectos derivados de la separación". En el mismo sentido, el artículo 87 del citado Código indica que "los cónyuges también podrán acordar su divorcio de mutuo acuerdo mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante notario". Un convenio regulador que deberá contener, en su caso, la pensión que correspondiese satisfacer a uno de los cónyuges, artículo 90 en relación con el artículo 97 del Código Civil, de modo que este último precepto expone que "el cónyuge al que la separación o el divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tendrá derecho a una compensación que podrá consistir en una pensión temporal o por tiempo indefinido, o en una prestación única, según se determine en el convenio regulador o en la sentencia", y terminando con la indicación de que en "la resolución judicial o en el convenio regulador formalizado ante el Secretario judicial o el notario se fijarán la periodicidad, la forma de pago, las bases para actualizar la pensión, la duración o el momento de cese y las garantías para su efectividad". De modo que en la actualidad el juez solamente fijará en sentencia el importe de la pensión, a falta de acuerdo entre los cónyuges, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: 1.ª Los acuerdos a que hubieran llegado los cónyuges. 2.ª La edad y el estado de salud. 3.ª La cualificación profesional y las probabilidades de acceso a un empleo. 4.ª La dedicación pasada y futura a la familia. 5.ª La colaboración con su trabajo en las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge. 6.ª La duración del matrimonio y de la convivencia conyugal. 7.ª La pérdida eventual de un derecho de pensión. 8.ª El caudal y los medios económicos y las necesidades de uno y otro cónyuge. 9.ª Cualquier otra circunstancia relevante. Al mismo tiempo que en el momento actual se otorga plena validez a los convenios reguladores formalizados ante un notario.

..//..

## Repercusión del sujeto pasivo de IVA tras actuaciones de comprobación e imposibilidad de los órganos revisores de entrar a conocer de dicha repercusión por razones sustantivas

Análisis de las RRTEAC de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, RG 5069/2016 y 6367/2017, respectivamente

# T33



Revista de contabilidad y tributación, N° 459, 2021

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

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
  - 1.1. Antecedentes de hecho
  - 1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores
2. Doctrina del tribunal
  - 2.1. Cuestión planteada por la persona o entidad reclamante
  - 2.2. Fundamentación jurídica
  - 2.3. Contenido interpretativo de las resoluciones
3. Comentario crítico

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado varias resoluciones, entre las que se encuentran las de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, en las que fija criterio en relación con la falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para conocer de actos de repercusión tributaria después de que los órganos de aplicación de los tributos hayan dictado liquidación al sujeto pasivo que repercute o rectifica la repercusión, con base en la existencia de un acto firme y consentido que no permite a los órganos revisores el conocimiento de las actuaciones de repercusión, más allá de que la factura haya sido emitida ajustándose a los dictados exigidos por el Reglamento de Facturación. De esta forma se impide a los destinatarios, cualquiera que sea su condición, que un órgano revisor entre a conocer de las cuestiones sustantivas o materiales de la actuación de repercusión, relación jurídica independiente de la que se establece entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo repercutidor objeto de comprobación.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que esta doctrina tiene para los destinatarios, que ven mermados sus derechos frente a la actuación de repercusión efectuada por un sujeto pasivo del IVA, que no tiene la naturaleza de acto administrativo, sino de «actuación entre particulares».

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

Viene siendo habitual que los órganos de comprobación de la Administración tributaria regularicen la situación de empresarios o profesionales por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) exigiendo el ingreso de cuotas devengadas que no han sido declaradas al haber considerado la persona o entidad que realizaba las operaciones que estas quedaban no sujetas o exentas del impuesto.

Ocurre generalmente que el proveedor de los bienes o de los servicios, ante la regularización efectuada por la Administración, y conociendo que puede repercutir o rectificar la repercusión con base en lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), excepto que concurra el supuesto previsto en el apartado tres, punto 2.º, del mismo precepto, firma la regularización en conformidad, y una vez que el acto es firme al transcurrir el plazo de interposición de los recursos correspondientes, en tanto prima la validez y eficacia de los actos administrativos, como se reconoce en el artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, o sin esperar a esta situación, procede a emitir factura rectificativa repercutiendo el impuesto, si no lo había hecho con anterioridad, o modificando la repercusión en el caso de haber repercutido a un tipo inferior.

..//..

## El TEAC se pronuncia sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018 y siguientes

Análisis de las RRTEAC de 11 y 22 de febrero de 2021, RG 6355/2020 y 2836/2020, respectivamente

# T34



Revista de contabilidad y tributación, N° 459, 2021

**Adrián Boix Cortés**  
Abogado Senior del Área de Derecho Tributario  
Gómez-Acebo & Pombo

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. El posible efecto directo de la declaración de inconstitucionalidad sobre el régimen de los pagos fraccionados resultante de la Ley 6/2018
  - 3.2. El principio de reserva de ley
  - 3.3. La controvertida retroactividad de la Ley 6/2018 en relación con el primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018
  - 3.4. El principio de capacidad económica

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

En recientes Resoluciones de 11 y de 22 de febrero de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central considera que sí resulta ajustada a Derecho la aplicación retroactiva, al primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades de 2018, del régimen de cálculo aprobado retroactivamente, con efectos 1 de enero de 2018, mediante la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Asimismo, considera el tribunal que dicho régimen de los pagos fraccionados no se ve afectado por la declaración de inconstitucionalidad, del controvertido Real Decreto-Ley 2/2016, toda vez que se trata de la aprobación ex novo de una nueva normativa.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

Mediante el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (Real Decreto-Ley 2/2016), se añadió una disposición adicional decimocuarta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Se incorporaba así a la LIS el controvertido régimen de cálculo de los pagos fraccionados, para las empresas cuya facturación superase los 10 millones de euros.

Régimen de los pagos fraccionados que fue declarado inconstitucional mediante Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920): «el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad».

Ahora bien, el 3 de julio de 2018 se aprobó la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018). Mediante su artículo 71 se establecía que con [...] efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma.

Mediante dicha fórmula se daba cobertura legal, con efectos 1 de enero de 2018, al régimen de cálculo de los pagos fraccionados que finalmente sería declarado inconstitucional.

El contenido regulatorio era idéntico en ambos textos normativos –salvo el matiz introducido por la Ley 6/2018 para las entidades de capital riesgo–, pero con efectos 1 de enero de 2018 se había salvado la fórmula legal del real decreto-ley.

..//..

## La conformidad al Derecho de la Unión Europea del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica a pesar de su dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria

# T35

### Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19



Revista de contabilidad y tributación, N° 459, 2021

**María de los Ángeles Díez Moreno**  
Doctora en Derecho  
Profesora de la UDIMA

### SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de marzo de 2021, en relación con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), ha confirmado la legitimidad del mismo conforme al Derecho de la Unión Europea, pese a gravar por igual toda la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, con independencia de que su origen sea o no renovable, y sin tener en cuenta la repercusión a los consumidores finales que se produce de facto, aunque la reguladora no prevea formalmente dicho mecanismo de repercusión. El tribunal afirma que la finalidad de este impuesto no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios, por lo que ningún problema plantea la aplicación de un único tipo de gravamen, el 7 %, a toda la producción de energía eléctrica sin discriminar el origen renovable de la misma. La ausencia de una finalidad específica hubiera sido clave para determinar la oposición al Derecho de la Unión Europea de haber admitido el tribunal la naturaleza indirecta del IVPEE, pero no ha sido así, puesto que el TJUE ha resuelto que no es un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad, y por tanto no vulnera lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE que veda a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos sin fines específicos sobre la electricidad. Por otro lado, tampoco considera el tribunal que se infrinja la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energías procedentes de fuentes renovables, o la Directiva 2009/72/CE sobre las normas comunes para el mercado interior de la electricidad, ni se aprecia que el IVPEE constituya una ayuda de Estado contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por afectar a la competencia en el mercado común.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2020, Promociones Oliva Park, SL (asunto C-220/19 – NFJ081069–), resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, mediante Auto de 22 de febrero de 2019 (rec. núm. 1491/2017 –NFJ072812–).

El TSJ de la Comunidad Valenciana planteó cuatro cuestiones prejudiciales todas ellas conectadas entre sí, pero que en mi opinión descansan sobre la discutible naturaleza directa del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), y en la ausencia de finalidad específica medioambiental, premisas que no han sido secundadas por el TJUE y sobre las que centraré este comentario.

En primer lugar, el tribunal valenciano considera que, pese a que el IVPEE se califica como un impuesto directo en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012), esta figura tributaria constituye un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad, y por tanto puede entenderse que vulnera el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (Directiva 2008/118), que impide a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a estos impuestos especiales otros gravámenes indirectos sin fines específicos, puesto que el IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, puede considerarse un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria.

La segunda y tercera de las cuestiones planteadas por el tribunal valenciano también hacen referencia a esta ausencia de finalidad extrafiscal del impuesto.

..//..

# Especificaciones de la jurisprudencia de la Unión Europea sobre el concepto de «ventaja que puede constituir una ayuda de estado incompatible con el mercado interior»

Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de marzo de 2021

# T36

Revista de Derecho de la Competencia y de la Distribución n.º 28/enero-diciembre 2021



**Benjamín Peñas Moyano**  
Profesor Titular de Derecho Mercantil  
Universidad de Valladolid

## SUMARIO

- I. Premisa
- II. Hechos, decisión de la Comisión Europea y Sentencias del Tribunal General y del Tribunal de Justicia sobre la cuestión
- III. Las ayudas públicas como práctica anticompetitive
- IV. Requisitos para poder considerar una ayuda pública incompatible con el mercado interior
- V. Aportación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de marzo de 2021 en lo que respecta a lo que debe entenderse por «ventaja económica» a los efectos del artículo 107.1 del TFUE
- VI. Valoración crítica

## RESUMEN

La Sentencia de 4 de marzo de 2021 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha decretado la existencia de un tratamiento fiscal privilegiado en el impuesto de sociedades exigido a algunos importantes clubes españoles de fútbol, siendo ello incompatible con el buen funcionamiento del mercado interior. Dicha sentencia ha debido pronunciarse, por un lado, sobre el concepto de «ventaja que puede constituir una ayuda de Estado», a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, por otro lado, sobre las obligaciones que incumben a la Comisión Europea en el marco del examen de la existencia de una ayuda, en particular en lo referente a la existencia de una ventaja.

## CONTENIDO

### I. Premisa

Desde hace ya algunos años la Comisión Europea ha puesto el foco en el mundo de los clubes de fútbol profesionales, al objeto de comprobar si algunos de ellos han percibido ayudas públicas incompatibles con el mercado interior.

Y es que en Europa el fútbol de las divisiones importantes ha adquirido tal relevancia económica que en ocasiones la dimensión deportiva queda en un segundo plano ante aquella. Municipios, regiones y hasta Estados tratan por diferentes medios de que los clubes de fútbol más representativos de su territorio se mantengan fuertes y competitivos, no sólo en lo deportivo, también en lo económico, lo que ha supuesto que en no pocas ocasiones diferentes clubes hayan sido sujetos destinatarios de cantidades económicas procedentes del poder político.

El papel de la Comisión Europea, como órgano encargado de vigilar que en el mercado de la Unión no se distorsione la competencia, se ha centrado en investigar tres posibles ámbitos en los que los clubes de fútbol han podido disfrutar de ayudas públicas incompatibles: la fiscalidad, las operaciones inmobiliarias y la concesión de préstamos.

En una sociedad como la española, en la que el fútbol tiene un papel aún más relevante que en otras sociedades de nuestro entorno, pensar por un momento que la Comisión no iba a actuar en tal sentido habría resultado impensable.

Y así, se han dictado resoluciones por la Comisión en las que distintos clubes españoles de importancia han visto como dicho órgano decretaba la existencia de privilegios fiscales, de permutas o compras de terrenos ventajosas para los clubes y/o concesiones de préstamos por poderes públicos en condiciones más favorables que las del mercado, y en consecuencia resolvía la devolución de las cantidades ilegalmente percibidas a las entidades públicas implicadas en el otorgamiento de la ayuda.

No ha sido extraña tampoco la intervención en estos casos de la justicia europea, ante la que, bien por la Comisión bien por diferentes clubes, se han recurrido las decisiones de la Comisión o, en su caso, las previas resoluciones judiciales dictadas.

../..

## La exención por trabajos en el extranjero también se aplica a los días de tránsito

STS de 25 de febrero de 2021

# T37



Fiscal y laboral al día, N.º. 292, 2021

**Anna Mayans**  
Socia Fundadora en Mayans Abogados

### RESUMEN

Llevamos años luchando contra la Administración Tributaria en relación con la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero.

### CONTENIDO

Discuten todos y cada uno de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención: tipología de trabajos, localización del llamado "centro de trabajo", la tributación en el extranjero, su forma de implementación y en los últimos años, se discute sobre el alcance de la exención, es decir, la remuneración que es susceptible de quedar exenta (la remuneración diaria que puede quedar exenta en función de los días trabajados en el extranjero).

Pues bien, el Tribunal Supremo, en una reciente sentencia de 25 de febrero de 2021, ha fijado, en su FUNDAMENTO JURÍDICO TERCERO, el siguiente criterio interpretativo:

**LA EXENCIÓN DE TRIBUTACIÓN POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO SE APLICA TAMBIÉN A LOS DÍAS DE TRÁNSITO.**

El tenor literal de dicho criterio interpretativo es el siguiente: "Por tanto, el criterio que fijamos es que en 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."

Si tenemos en cuenta el criterio interpretativo fijado por el Alto Tribunal, cabe confirmar que la exención también se debe aplicar a los días de desplazamiento, traslado y tránsito.

Téngase en cuenta que, el principal colectivo afectado en dicha sentencia son DIRECTIVOS y MANDOS INTERMEDIOS, por cuanto son los que realizan un mayor volumen de viajes al extranjero de corta duración. Ejemplo: Un directivo con un sueldo bruto anual de 150.000€ realiza 20 viajes al extranjero de duración aproximada de 4 días.

Consideramos que trabaja 80 días al año en el extranjero lo que le supone un ahorro de impuestos de 14.800€ anuales. Antes del pronunciamiento del Tribunal Supremo, se descontaban los días de ida y vuelta por parte de la Agencia Tributaria, Tribunales Económicos Administrativos (solamente algunos de ellos) así como los Tribunales Superiores de Justicia (en especial el de Madrid).

Excluyendo los días de tránsito, en este ejemplo, solamente se podían considerar 40 días trabajados en el extranjero, causándole un perjuicio económico de 7.400€ anuales (el ahorro de impuestos ascendía solamente a la mitad).

Pues bien, pese a este pronunciamiento del Alto Tribunal, que entendíamos daba por zanjada la cuestión que suscitaba debate, sorprende que la Agencia Tributaria haga caso omiso de la misma.

Recientemente hemos recibido contestación por parte de la Agencia Tributaria estableciendo que solamente son vinculantes para la AEAT la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central, así como las resoluciones para unificación de criterio dictadas por este mismo Tribunal y la doctrina reiterada del Tribunal Supremo (siendo también vinculantes las contestaciones de las consultas vinculantes).

Esperemos que en las próximas semanas la Agencia Tributaria cambie este criterio por cuanto, como ya había establecido el propio Tribunal Supremo en fechas 28 de marzo de 2019 y 9 de abril de 2019:

"Lo cierto es que el precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal, y, el reglamento que lo desarrolla dice que para el "cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero" (artículo 6, apartado 2, del Real Decreto 439/2007), también sin especificar límite mínimo alguno de días".

El propio Tribunal Supremo ya estaba reconociendo la aplicación de la exención a los días de tránsito y/o desplazamiento, hecho que ha quedado reiterado con la sentencia pronunciada en fecha 25 de febrero de 2021.

..//..

## La doctrina del TJUE sobre las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales de las empresas de telecomunicaciones

Sentencia de 27 de enero de 2021 (donde dije digo..)

# T38



Tributos locales, N.º. 151, 2021

**Santiago Peiró Martínez de la Riva**  
**Subinspector de Tributos**  
**Subdirección General de Inspección Tributaria**  
**Agencia Tributaria Madrid**  
**Secretario General de la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local**

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. LA STJUE DE 12 DE JULIO DE 2012.
- II. LA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO.
- III. LAS REPERCUSIONES EN LOS SERVICIOS DE TELEFONÍA FIJA.
- IV. LA DECISIÓN PREJUDICIAL DEL ASUNTO C-764/18. STJUE DE 27 DE ENERO DE 2021.
- V. CONCLUSIONES.

### RESUMEN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012 resolvió las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo en torno a la telefonía móvil y la compatibilidad de la tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales con la Directiva 2002/20/CE autorización.

En 2018 el Alto Tribunal se cuestionó si las conclusiones alcanzadas para la telefonía móvil eran extensibles a los servicios de comunicaciones fijas e internet, planteando reenvío prejudicial al respecto. La decisión del TJUE de 27 de enero de 2021 da respuesta a las cuestiones suscitadas abriendo nuevos interrogantes.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN. LA STJUE DE 12 DE JULIO DE 2012

No sabemos si es posible hablar de evolución en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) respecto al régimen jurídico de las tasas por ocupación del dominio público local de las operadoras de telecomunicaciones, o más bien debemos calificar de giro copernicano su último pronunciamiento al respecto.

Para salir de dudas -aunque parece que pocas caben- hemos de hacer un breve repaso del debate jurídico al que hemos asistido al respecto en los últimos años. Como es sobradamente conocido, el Tribunal Supremo, mediante Autos de fechas 28 y 29 de octubre, y 3 de noviembre de 2010, acordó plantear cuestiones prejudiciales al TJUE, en relación con las Ordenanzas Fiscales Reguladoras de Tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales del dominio público local aprobadas por los municipios de Santa Amalia (Badajoz), Tudela (Navarra) y Torremayor (Badajoz), respectivamente, en cuanto sometían a gravamen a las empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil, dando lugar a los procedimientos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11.

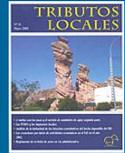
Recordemos las preguntas formuladas por el Tribunal Supremo:

«1ª) ¿El artículo 13 de la Directiva 2002/20 /CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que permite exigir un canon por derechos de instalación de recursos sobre el dominio público municipal a las empresas operadoras que, sin ser titulares de la red, la usan para prestar servicios de telefonía móvil?»

2ª) Para el caso de que se estime compatible la exacción con el mencionado, artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, las condiciones en las que el canon es exigido por la ordenanza local controvertida ¿satisfechen los requerimientos de objetividad, proporcionalidad y no discriminación que dicho precepto exige, así como la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos concernidos?

3ª) ¿Cabe reconocer al repetido artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE efecto directo?»

..//..



**Miguel Alonso Gil**  
**Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal**  
**Ayuntamiento de Móstoles**  
**Prof. asociado Derecho Financiero y Tributario UC3M**

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LA TASA POR OCUPACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL EXIGIBLE A LAS OPERADORAS DE TELEFONÍA MÓVIL.
- III. LA TASA POR OCUPACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL EXIGIBLE A LAS OPERADORAS DE TELEFONÍA FIJA.
- IV. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TELEFÓNICA DE ESPAÑA.
- V. PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

## RESUMEN

Este estudio tiene por objeto analizar la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas titulares de redes o recursos de telecomunicaciones fijas, tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2021. Asunto C 764/18.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El comentario de urgencia a las recientes sentencias del Tribunal Supremo, que sostienen que las limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización, tal como han sido interpretados por la STJUE de 27 de enero de 2021, Orange, C-764/18, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si son titulares de las redes como si son titulares de un derecho de uso, impide realizar un examen detallado de la evolución histórica de la actual tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales exigible a las empresas explotadoras de servicios de telefonía fija que resulten de interés general.

No obstante lo anterior, consideramos necesario contextualizar su estudio en un ámbito objetivo más amplio, dado que como se verá seguidamente las cuestiones que vamos a tratar representan vasos comunicantes.

En primer lugar, haremos referencia a la controvertida tasa por ocupación del dominio público local de las operadoras de telefonía móvil.

A continuación nos ocuparemos de la tasa por ocupación del dominio público local de las operadoras de telecomunicaciones fijas, tras las citadas sentencias del Tribunal Supremo que avalan la aplicación de la tasa municipal a las operadoras de telefonía fija e internet por su aprovechamiento del dominio público local, y que han estimado los recursos de casación presentados, entre otros, por los ayuntamientos de Pamplona, Salamanca, Alicante, Mataró y Alcobendas.

También, frente a este régimen general de las operadoras de telecomunicaciones, haremos referencia al régimen especial de Telefónica de España.

Por último, recogeremos alguna propuesta de lege ferenda. Antes de desarrollar el contenido expuesto, resulta obligado mostrar un sentido recuerdo al magistrado del Tribunal Supremo y catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba D. Ángel Agualló Avilés, fallecido recientemente.

Sus aportaciones al derecho tributario y, en particular, a la Hacienda local han sido tan copiosas como valiosas. Sirva como ejemplo, su extraordinaria contribución académica y jurisprudencial al estudio de las tasas, desde su tesis doctoral en la que analizó esta figura tributaria desde una perspectiva constitucional, hasta las recientes sentencias del Tribunal Supremo en relación con la tasa por ocupación del dominio público local por las operadoras de telefonía fija, en cuya deliberación participó, y que son el objeto del presente comentario.

..//..



**Francisco Javier García Vera**  
**Técnico de la Administración General**  
**Doctorando de la Universidad Rey Juan Carlos**

## SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO. ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIÓN OBJETO DE CONTROVERSIA.
- II. LA EJECUTIVIDAD DEL ACTO EN EL TRÁNSITO A LA VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA Y LA SUSPENSIÓN EN VÍA DE APREMIO.
- III. LA COMUNICACIÓN DEL ARTÍCULO 233.9 DE LA LGT Y LA INTERPRETACIÓN FINALISTA DEL TS POR LAS SSTs 15-10-2020 Y DE 19/11/2020.
- IV. REFLEXIÓN SOBRE LOS EFECTOS DE LA SOLICITUD JUDICIAL DE SUSPENSIÓN.
- V. CONCLUSIONES.

## RESUMEN

Dentro del marco de la suspensión del acto en el lapso de tiempo entre la finalización de la vía administrativa y el inicio de la impugnación en vía judicial, el legislador tributario introduce un deber del particular de comunicación a la Administración de la interposición del recurso contencioso-administrativo y de la solicitud de la suspensión en el mismo. Frente a la interpretación rígida del mismo que hace la Administración en el sentido de no entender cumplido dicho deber por el hecho de haberse comunicado a su representante legal la apertura de la pieza judicial de suspensión, el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de noviembre de 2020 considera que la falta de comunicación del particular no ampara ejecución alguna del acto, debiendo presumirse el conocimiento de dicha circunstancia por la Administración mediante el traslado a su representante para evacuar trámite de alegaciones en relación con la pretensión cautelar. Detrás de dicho pronunciamiento que reitera el adoptado previamente por Sentencia de 15 de octubre de 2020 y al que se remite en su integridad, subyace una interpretación flexible y favorable al particular en aras de la plenitud del ejercicio de su derecho a la tutela judicial a través de una de sus manifestaciones como es la justicia cautela.

## CONTENIDO

### I. PLANTEAMIENTO. ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIÓN OBJETO DE CONTROVERSIA

Las medidas cautelares se erigen en la institución más efectiva para la flexibilización del privilegio de autotutela y para superar la consecuencia más inmediata del mismo, como es la no suspensión de la ejecución del acto administrativo investido de presunción de validez y legitimidad.

Dicho privilegio del que derivan el principio de ejecutividad y ejecutoriedad, no puede implicar una justificación para la desigualdad de armas en la relación jurídicoadministrativa, ni convertir dichas potestades, hasta cierto punto lógicas y necesarias en virtud de principio constitucional de eficacia de la Administración, en un privilegio en aras de unos más que abstractos intereses generales que se dice defender.

En este sentido, la justicia cautelar contribuye al equilibrio dentro de la tensión entre privilegios de la Administración y garantías de los particulares. Tras considerarse que existe un interés particular digno de protección, y, que, además, puede ser portador de un interés público de forma implícita, la suspensión de la ejecución del acto administrativo surge para conciliar ambos intereses. Por otro lado, permite ejercer con efectividad la tutela judicial de los particulares en su legítimo derecho de oposición al acto que constituye la primera quiebra de la ejecutividad del acto administrativo. Una vez que se pone en duda la legalidad del mismo, se entra en un proceso en el que debería prevalecer la igualdad de armas, una vez desaparecida ante el juzgador la presunción de legitimidad de aquél, evitando ejecuciones anticipadas antes de dar plena efectividad al derecho del particular a la tutela judicial efectiva, y del que la justicia cautelar es una manifestación.

Partiendo de dichas premisas, creemos que la Sentencia del Tribunal Supremo nº 3879/2020, de fecha 19 de noviembre de 2020, Recurso de casación nº6226/2018(ES:TS:2020:3879), Ponente: Jesús Cudero Blas, ahora objeto de estudio, se sitúa en el marco de una mayor flexibilidad en la ejecutividad del acto administrativo a través de una interpretación finalista de la normativa procedimental reguladora de la suspensión del acto tributario.

En este sentido, y partiendo de un mero requisito formal, vislumbramos un freno de elaboración jurisprudencial a una práctica de la Administración que puede afectar a las garantías del particular a obtener resolución sobre la suspensión solicitada frente a la ejecución anticipada del acto mediante la emisión de la providencia de apremio.

Dicho pronunciamiento, que sigue la estela de la inmediatamente anterior Sentencia de fecha 15 de octubre, crea una doctrina en torno al alcance real del artículo 233.9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, en el ámbito del proceso cautelar en vía económico-administrativa, dispone que:

..//..