



DOSSIER. Medidas económicas y sociales.

Actualización
diaria



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

DOSSIER. Medidas económicas y sociales.

Actualización diaria.

09/07/2020

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 1 de julio de 2020, que declara inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016 en su integridad por vulnerar los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española). La cuestión de inconstitucionalidad fue planteada por la Audiencia Nacional.

TOL7.992.843

El Pleno del Tribunal, por unanimidad, ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional sobre la regulación de los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades aprobada por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre .

Dicha norma introdujo una serie de modificaciones en el cálculo del pago fraccionado de las empresas con facturación superior a 10 millones de euros, para las que se incrementaba el importe del pago, fijándose para el mismo una cuantía mínima del 23 por 100 del resultado contable, sin otros ajustes. La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE , ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE . Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.

La medida controvertida no incide en la cuantía final del impuesto, sino que se refiere a un pago a cuenta, pero el Tribunal enfatiza que afecta de forma sustancial a su cuantificación y lo hace respecto de las empresas de mayor tamaño que, aunque relativamente pocas en número, son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto. Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley. Por último, como en otras ocasiones, la sentencia declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

La declaración de inconstitucionalidad no solo alcanza el pago fraccionado mínimo, sino que se proyecta igualmente sobre el apartado 1.b) de la Disposición Adicional 14ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

(LIS) introducida por el referido Real Decreto-ley 2/2016, en relación con el porcentaje aplicable para el cálculo del pago fraccionado (incremento del tipo cuando no resulta de aplicación el pago fraccionado mínimo).

El Tribunal Constitucional concluye que el Real Decreto-ley 2/2016 ha afectado de forma sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la Constitución Española. Ello en tanto la reforma introducida incidió en tres elementos esenciales de la obligación de realizar pagos fraccionados: (i) forma de cálculo de la renta sometida a tributación; (ii) porcentaje aplicable a ella y (iii) determinación de la cuantía del ingreso. Además, el Tribunal Constitucional entiende que tanto los pagos fraccionados como la obligación principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria que concurren al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente.

Las razones que han llevado al Tribunal Constitucional a declarar la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 podrían resultar trasladables al Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

TS Sala 3ª, 18-05-2020: modifica su doctrina jurisprudencial sobre el alcance del modelo 390 del IVA por la que se otorgaba eficacia interruptiva a la presentación de dicha declaración.

TOL7.939.078

Como regla general, el resumen-anual constituye "una mera operación aritmética consistente en el sumatorio de los resultados de las casillas correspondientes a los distintos importes de cuotas devengadas, o de cuotas soportadas deducibles" y no "un desarrollo pormenorizado de los importes declarados en las declaraciones-liquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, de forma tal que permitan concluir que se está suministrando una información que permita a la Administración tributaria un conocimiento exhaustivo de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo".

c) La declaración-resumen anual "no tiene un contenido liquidatorio, puesto que únicamente se está suministrando información agregada de los importes declarados en las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (...) pero sin que se realicen operaciones de liquidación o autoliquidación, las cuales ya se habrán hecho en las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales correspondientes.



d) Aunque en el resumen anual debe suministrarse cierta información adicional, ésta "se refiere esencialmente al conjunto del año natural, sin distinción de trimestres o meses", de manera que "va a permitir a la Administración tributaria conocer cuál es la situación fiscal del sujeto pasivo a 1 de enero y que será la que determine en buena medida (...) la tributación del sujeto pasivo en el ejercicio siguiente". Esto es, "la Administración tributaria obtiene, a través del resumen anual de un ejercicio, una información trascendente que aplicará al ejercicio siguiente".

e) Y en relación con la información relativa a la situación fiscal del sujeto pasivo a 31 de diciembre, "la información se refiere esencialmente a las operaciones que el sujeto pasivo debe realizar en el plazo de presentación de la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año natural, y no a operaciones que supongan una modificación o alteración del resultado de las declaraciones- liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses".

En definitiva, (i) la falta de contenido liquidatorio de la declaración-resumen anual, (ii) el discutible carácter "ratificador" de las liquidaciones previas y, sobre todo, (iii) el cambio de régimen jurídico en cuanto no deben acompañarse al modelo las liquidaciones trimestrales (argumento esencial del Tribunal Supremo) obligan a modificar la doctrina legal y afirmar que el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los períodos mensuales o trimestrales del período anual correspondiente.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta número: V1387-20

La consulta se plantea sobre debe reflejar un rendimiento de trabajo en especie por la cesión del uso del vehículo por la empresa durante el tiempo de confinamiento correspondiente al estado de alarma derivado del COVID-19, al considerar el consultante que el vehículo está inmovilizado.

La Dirección General de Tributos (DGT) ha concluido:

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

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

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

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

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

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

En relación con la cuestión consultada, y con independencia de señalar que el estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos a los permitidos en dicho estado; partiendo del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 42.1 de la LIRPF, 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”, debe señalarse que 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 éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines, por lo que procede en consecuencia la imputación de un rendimiento de trabajo en especie en el caso consultado.

Consulta número: V2053-20

La consultante es una persona física propietaria de un local comercial que lo tiene arrendado y que se encuentra destinado a la actividad de cafetería. Como consecuencia del estado de alarma la consultante no va a cobrarle al arrendatario la renta correspondiente a varias mensualidades.

la condonación total de la renta del arrendamiento del local de negocio determina la realización de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tratarse de una operación asimilada a las prestaciones de servicios en su condición de autoconsumo de servicios (criterio reiterado por este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 29 de octubre de 2015, número V3346-15).

La Dirección General de Tributos (DGT) ha concluido:

En relación con el referido autoconsumo de servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 de la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 26 establece el gravamen de las prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, señalando lo siguiente:

“1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia.”.

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha señalado reiteradamente que si bien el objetivo del gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, Mohsche.

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la exigencia legal de que la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones se realice en atención a la finalidad con la que se realizan. Por tanto, cuando las operaciones realizadas a título gratuito se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

Sin embargo, la condonación voluntaria de la renta del arrendamiento no puede interpretarse en el sentido de que va a servir a las finalidades de la empresa, esto es, de la actividad de arrendamiento que desarrolla el arrendador. Por tanto, el autoconsumo no debe quedar exonerado de tributación.

Con independencia de lo anterior, como se ha señalado, el artículo 26 de la Directiva armonizada permite a los Estados miembros no gravar expresamente estas operaciones cuando la no sujeción no sea causa de distorsión de la competencia.

En este sentido, el artículo 7 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), ha limitado durante su vigencia la circulación de las personas por las vías o espacios de uso público. Por otra parte, la misma norma establece medidas de contención que, en la práctica, pueden suponer el cierre de determinados locales o actividades.

Parece evidente que, cuando como consecuencia de la aplicación del estado de alarma, no es posible para el arrendatario de un local de negocio desarrollar en ninguna medida la actividad económica que venía desarrollando en el mismo, y si el arrendador condona totalmente el pago de la deuda, la no sujeción del correspondiente autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual ni futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en del sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas.

En consecuencia, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.

Consulta número: V2237-20

La consultante es una entidad mercantil que va a realizar entregas de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19, contemplados en el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020, a diversos colegios profesionales. Ipto del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas entregas.

La Dirección General de Tributos (DGT) ha concluido:

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

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



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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

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

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

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

2.- En relación con el tipo del Impuesto aplicable a las entregas de bienes necesarios para combatir el COVID-19 en las operaciones en las que el destinatario sea un colegio profesional, el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), dispone lo siguiente:

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

En relación con los destinatarios del referido tipo cero y su posible aplicación cuando los mismos sean colegios profesionales, debe señalarse que la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

La referencia a entidades de derecho público se contiene, entre otros, en el artículo 13 y 132 de la Directiva. El artículo 13 donde se establece el régimen de sujeción de las entidades públicas, en su versión en castellano establece: “Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público...”. En la versión inglesa la redacción es “States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law”.

En el artículo 132, en relación con las exenciones, por ejemplo, de asistencia sanitaria, la Directiva en castellano establece la exención en “las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho Público”. En su versión en inglés “hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law”.

Por tanto, la traducción de la Directiva en castellano cuando se refiere a “bodies governed by public law” una vez se refiere a organismos de Derecho Público y otras a entidades de Derecho Público. En todo caso, cualquiera que sea la expresión el término incluye, como se ha señalado a los Estados, las regiones, las provincias, municipios, y cualquier otro organismo o entidad de Derecho Público.

En este sentido, en cuanto a la consideración de los colegios profesionales como entidades de Derecho Público a efectos de la posible aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, debe tenerse en cuenta que la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, en su informe de 29 de junio de 2020, ha establecido lo siguiente en relación con la naturaleza de las Corporaciones de derecho público, como son los colegios profesionales:

«(...)



Tercero.- Procede a continuación dar respuesta a la cuestión de si las llamadas Corporaciones de derecho público (Colegios profesionales, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Comunidades de regantes, Cofradías de pescadores, entre otras) pueden considerarse como entidades de Derecho público a efectos de lo previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre , del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 4 señala que "1. La presente Ley se aplica al sector público, que comprende:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.

(...)

4. Las Corporaciones de Derecho Público se registrarán por su normativa específica en el ejercicio de las funciones públicas que les hayan sido atribuidas por Ley o delegadas por una Administración Pública, y supletoriamente por la presente Ley.

(...)"

Será por tanto necesario determinar si las denominadas corporaciones de derecho público y, en particular, los colegios profesionales tienen o no naturaleza de entidades de derecho público, para lo cual habrá que acudir, de conformidad con el precepto anteriormente transcrito a su normativa específica.

La Ley 2/1974, de 13 de febrero , sobre Colegios Profesionales establece en su artículo 1.1 que los Colegios Profesionales son Corporaciones de derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, el artículo 8 de dicha Ley establece que "Los actos emanados de los órganos de los Colegios y de los Consejos Generales, en cuanto estén sujetos al Derecho Administrativo, una vez agotados los recursos corporativos, serán directamente recurribles ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa."

Igualmente, el artículo 9 de la Ley señala que "Los Consejos Generales de los Colegios tienen a todos los efectos la condición de Corporación de Derecho público, correspondiéndoles entre otras funciones el resolver los recursos que se interpongan contra los actos de los colegios."

Por tanto, debe considerarse, conforme a lo expuesto, que los Colegios Profesionales tienen naturaleza de entidades de derecho público a los efectos del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

En cuanto a las Cámaras de Comercio la Ley 4/2014, de 1 de abril , Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, establece igualmente que: “Las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación son corporaciones de derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, que se configuran como órganos consultivos y de colaboración con las Administraciones Públicas, sin menoscabo de los intereses privados que persiguen. Su estructura y funcionamiento deberán ser democráticos.”.

Por su parte, el artículo 5 define las funciones de las Cámaras estableciendo la distinción entre las funciones de carácter público administrativo y las carácter privado y se prestarán en régimen de libre competencia, señalándose en el artículo 36 de dicha ley lo siguiente: 1. Las resoluciones de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación y de la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España dictadas en ejercicio de sus funciones público-administrativas, así como las que afecten a su régimen electoral, serán recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa, previo recurso administrativo formulado ante la administración tutelante.

(...)

Por tanto podemos considerar que las corporaciones de derecho público en la medida en que se crean por Ley y ejercen funciones público-administrativas podrán ser consideradas entidades de derecho público a los efectos del RDL 15/2020 artículo 8.

(...)

CONCLUSIONES

(...)

Segundo.- Las Corporaciones de derecho público en cuanto ejercen funciones público-administrativas podrán ser consideradas entidades de derecho público a los efectos del artículo 8 del RDL 15/2020».

En consecuencia, dentro del concepto entidades de derecho público a efectos de la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 se incluyen, entre otros, los colegios profesionales.

9/07/2020



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica