



DOSSIER. Medidas económicas y sociales.

Actualización
diaria



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

ÍNDICE

JURISPRUDENCIA

TS determina dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha de regularización del gasto de otro contribuyente 11/06/2020 TOL7.980.053

TS Procede aplicar reducción del 25 por 100 en caso de solicitud de aplazamiento y pago antes que la Administración resuelva 18/05/2020 TOL7.939.059

TS. Si se anula una valoración catastral mediante resolución firme, se deben dejar sin efecto las liquidaciones del IBI que tengan en cuenta esa valoración TOL7.939.057

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT Consulta número: V1698-20 .La DGT se pronuncia sobre la suspensión del plazo de 10 días para que se recoja o rechace la notificación en la DEH durante el estado de alarma

DGT Consulta número: V0839-20 .La DGT analiza las implicaciones en el IVA en los diferentes escenarios en las reservas de hotel

DGT Consulta número: V1244-20 Límites de embargabilidad del art. 607.1 de la LEC resultan de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas.

TEAC 29/06/2020 . Impuesto sobre Sociedades. Retenciones. Rentas de un arrendamiento devengadas y no pagadas. Unificación de criterio

JURISPRUDENCIA

El TS determina dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha de regularización del gasto de otro contribuyente

Tribunal Supremo

11/06/2020

STS 1884/2020

ECLI: ES:TS:2020:1884



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

(...)

Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

(...)

La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido.

Esta es la respuesta a la primera cuestión interpretativa que nos suscita el auto de admisión y está -lógicamente- apegada al caso concreto, pues viene determinada por las circunstancias del asunto que nos ocupa, especialmente por la absoluta correlación entre el gasto comprobado por la Administración y el ingreso cuya devolución se insta y por la razón esencial de que el contribuyente solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso cuando esa decisión administrativa tiene lugar.

Y esa respuesta basta para solucionar el litigio, pues la segunda cuestión que también se contempla en el auto de admisión (la aptitud para interrumpir el plazo de prescripción de las reclamaciones efectuadas por otro contribuyente) resulta irrelevante para resolver el presente proceso, en el que lo esencial no ha sido la interrupción de la prescripción que eventualmente pudiera haber tenido lugar, sino la fijación del dies a quo -a tenor de la doctrina de la actio nata- en un momento distinto y posterior a aquél en el que se efectuó el ingreso.

Por lo demás, no hay en esta doctrina contradicción alguna con la expresada por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 16 de noviembre de 2016 (referida al inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contraria al Derecho de la Unión Europea la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso), pues en el actual asunto el supuesto de hecho es claramente dispar: la misma Administración a la que se había hecho el ingreso regulariza el gasto correlacionado de otro contribuyente, impidiendo su deducción, pero manteniendo el ingreso fiscal como si no hubiera existido una calificación distinta de la efectuada por los propios contribuyentes.

Dicho de otro modo, nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse -que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública- hemos entendido que resulta determinante



para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía

Y si ello es así, nuestro pronunciamiento ha de consistir en casar la sentencia dictada por la Sala de Valencia y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana que confirmó la denegación -por prescripción- de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, declarando el derecho del contribuyente a la devolución -por el carácter de indebidos- de los ingresos efectuados en el Impuesto sobre Sociedades de 2004 derivados de las comisiones abonadas en dicho ejercicio por PROSOYCO, SA (calificadas por la Administración Tributaria, mediante acto firme, como retribución a los capitales propios).

Procede aplicar reducción del 25 por 100 en caso de solicitud de aplazamiento y pago antes que la Administración resuelva

Tribunal Supremo

18/05/2020

Numroj: STS 968:2020

Ecli: ES:TS:2020:968

TOL7.939.059

Se presentó fuera de plazo y sin requerimiento previo la autoliquidación de su impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio de 2007, en la que solicitaba el aplazamiento del pago.

El retraso ascendía a 491 días, pues presentó la autoliquidación de dicho ejercicio el 03/11/2009 siendo así que el plazo vencía, como es conocido, el 30/06/2008.

La dependencia de gestión tributaria de Lérida practicó al interesado una liquidación del recargo único establecido en el artículo 27 de la ley general tributaria, que prevé un recargo del 5, 10, 15 ó 20 por 100 si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes, o después de este último plazo.

(...)

Respuesta a la cuestión interpretativa suscitadas por el auto de admisión.

...hay tres razones que nos obligan a acoger la tesis contraria, favorable al criterio de la parte recurrente:

La primera, que la doctrina contenida en la sentencia impugnada hace de peor condición al contribuyente que paga antes de que haya un pronunciamiento sobre su petición de aplazamiento que a aquel otro que no paga la deuda porque ha conseguido aplazarla mediante una decisión de la Administración que acoge su petición al respecto.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

Reducido al absurdo tal planteamiento, resultaría que se trata peor a quien ya ha saldado por completo su deuda con la Hacienda Pública al satisfacer íntegramente la deuda que a quien ha aplazado su pago.

La segunda, que del texto del artículo 27.5 de la Ley General Tributaria no se sigue necesariamente la interpretación recogida en la sentencia.

El precepto alude, por una parte, a la necesidad de que el aplazamiento se hubiera "concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución"; y, a continuación, hace referencia a que el obligado al pago lo hubiera "solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea". Pero esta redacción no permite excluir las otras formas de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

Recordemos cuál es la regulación legal del aplazamiento de las deudas tributarias: solicitado el mismo (con o sin garantías), el órgano competente de la Administración podrá concederlo a condición de que se aporte la garantía que ese órgano competente considere, que deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, en el bien entendido de que, si transcurre dicho plazo sin que se formalice la garantía, queda sin efecto el acuerdo de concesión.

Dice la ley (artículo 82.1 de la Ley General Tributaria) que para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, siendo así que nada impide que el contribuyente -que ha ofrecido una garantía distinta- aporte alguna de esas dos -en el plazo indicado- cuando así sea requerido por la Administración.

La tercera y última razón descansa en que no entendemos que la circunstancia de haber pedido el aplazamiento de la deuda al autoliquidar obligue al contribuyente a esperar a que se adopte la resolución procedente sobre esa solicitud y que sea de todo punto irrelevante el pago completo de la deuda antes de que recaiga esa resolución, pues es evidente que ese pago resulta más beneficioso para el Tesoro Público que un eventual aplazamiento de la deuda, sin garantías o con unas concretas y determinadas garantías.

Parece oportuno recordar que el apartado quinto del artículo 27 de la Ley General Tributaria fue introducido por la reforma operada en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en cuya Exposición de Motivos se hacía referencia al deseo de evitar la litigiosidad y "favorecer el pago de las liquidaciones", finalidad que no parece que se cumpla si, en supuestos como el que nos ocupa, se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento de ese pago.



En definitiva, nuestra respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión del presente recurso de casación debe ser, por tanto, la de que procede aplicar la reducción del 25 por 100 del importe de los recargos del artículo 27.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prevista en el artículo 27.5 de esa misma ley cuando, solicitado por el contribuyente el aplazamiento de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación presentada extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración tributaria, con ofrecimiento de garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución, dicho contribuyente efectúa el ingreso completo de la deuda tributaria antes de que la Administración se pronuncie sobre el aplazamiento solicitado.

TS. Si se anula una valoración catastral mediante resolución firme, se deben dejar sin efecto las liquidaciones del IBI que tengan en cuenta esa valoración

Fecha: 18/05/2020

Número Sentencia: 430/2020 **Número Recurso:** 6950/2018

Numroj: STS 966:2020

Ecli: ES:TS:2020:966

TOL7.939.057

La naturaleza dual del impuesto supone la falta de competencia del ayuntamiento para resolver cuestiones sobre la **gestión catastral**.

El artículo 77.5 de la **ley reguladora de las haciendas locales** determina que el impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral, siendo competencia de la dirección general de catastro mediante los procedimientos establecidos en la ley del catastro inmobiliario.

La **base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles** es el valor catastral de los bienes inmuebles, y mientras no sea rectificado por la gerencia del catastro el valor correspondiente, el ayuntamiento de tías no puede realizar ninguna liquidación.

el auto de admisión del presente recurso de casación nos interrogaba sobre el alcance de la declaración de nulidad (ya sea total o parcial) de los valores catastrales en vía económico-administrativa o en vía judicial, concretamente sobre si dicha nulidad conlleva también la de las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, emitidas por el ayuntamiento con posterioridad, y basadas en aquellos valores catastrales; o si, por el contrario, atendiendo al carácter bifásico del citado impuesto, dichas liquidaciones son válidas en tanto que el Catastro no proceda a rectificar o modificar los valores catastrales, pudiendo ser giradas, incluso, con efectos retroactivos.

2. La respuesta a esa cuestión va a estar apegada -como no podía ser de otra forma- a las concretas circunstancias del caso, esto es, a la forma de conducirse que han tenido tanto el contribuyente, como la Hacienda Local y, en todo caso, teniendo en cuenta las consecuencias derivadas del principio de buena administración, de manera que:

2.1. Si el contribuyente discute en sede de "gestión catastral" -en tiempo y forma- los valores asignados a los inmuebles de su propiedad y obtiene una decisión firme que anula tales valores, ordenando efectuar nueva valoración, el ayuntamiento que ha girado el Impuesto sobre Bienes Inmue-



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

bles conforme a los valores declarados nulos no puede aducir la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones.

2.2. La Hacienda Local, por tanto y en un supuesto como el que nos ocupa, precisamente por la vigencia en nuestro sistema fiscal de aquella dualidad, debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de "gestión catastral" y, si ésta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes sin esperar a que se produzca un expresa modificación del padrón, a salvo su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La DGT se pronuncia sobre la suspensión del plazo de 10 días para que se recoja o rechace la notificación en la DEH durante el estado de alarma

Dirección General de Tributos (DGT)

Consulta número: V1698-20

30/05/2020

Consulta vinculante

Cuestión Planteada: 1º) Si ha estado suspendido o no el plazo de 10 días para aceptar o rechazar una notificación electrónica en la dirección electrónica habilitada durante la duración del estado de alarma, situación que afecta en los procedimientos que hubieran sido notificados a la generalidad de los asesores fiscales como colaboradores sociales de la Administración tributaria. 2º) Desde la declaración del estado de alarma y la ingente producción normativa, la AEAT ha asumido un rol de intérprete de la normativa tributaria, llevando a cabo una numerosa y rápida producción de preguntas frecuentes para intentar aclarar a los asesores fiscales y a los contribuyentes en general la interpretación de aquélla. En la medida en que la función de la Agencia tributaria es la aplicación del sistema tributario ¿no se ha excedido la AEAT en las competencias que el marco normativo le asigna? ¿No deberían todas estas cuestiones haber sido o ser aclaradas por una o varias Resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos para reforzar la seguridad jurídica de los asesores fiscales y de los contribuyentes a los que asesoran? ¿Cuál es la calificación de la situación de los asesores fiscales que, habiendo seguido el criterio de la AEAT en alguna de sus preguntas frecuentes -como, en el caso planteado, el entender suspendido el plazo de días para que se considere rechazada la notificación en la dirección electrónica habilitada-, si, posteriormente, este criterio no es el que manifieste la Dirección General de Tributos?

CONTESTACIÓN



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

Primero. Respecto de la primera cuestión planteada, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma (BOE de 14 de marzo), señala en la Disposición adicional tercera, en el apartado 6:

“La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.”.

El apartado 1 de la citada Disposición adicional tercera establece:

“Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.”

Por otro lado, el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, BOE de 18 de marzo señala que:

“El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de mayo de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.”.

Este Real Decreto-ley también contiene las siguientes previsiones:

“Disposición adicional novena. No aplicación suspensión plazos administrativos del Real Decreto 463/2020.

A los plazos previstos en el presente Real Decreto Ley no les será de aplicación la suspensión de plazos administrativos prevista en la Disposición Adicional Tercera 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.”

“Disposición transitoria tercera. Aplicación de determinadas medidas del real decreto-ley.

Lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley.”

“Disposición final novena. Entrada en vigor.

Este real decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».”

El artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas (BOE de 2 octubre), dispone:

“1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

2. La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.

(...).”.

Así, una vez dictado un acto, si ha de ser objeto de notificación, la eficacia del mismo queda demorada hasta dicha notificación.



Las notificaciones se regulan en el ámbito tributario en el artículo 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), en adelante LGT, realizando una remisión el artículo 109 de la LGT a lo previsto en las normas administrativas generales con las especiales establecidas por la normativa tributaria.

En este punto, el artículo 115 bis.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, señala que:

“1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.”.

Así, en materia de las notificaciones efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria el artículo 6.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 16 de noviembre), establece:

“La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.”.

En este sentido, dispone el artículo 43.2 de la Ley 39/2015:

“2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.”

También se ha de hacer una mención en la normativa a tener en cuenta a la disposición adicional novena del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, BOE de 1 de abril, que dispone en el apartado 2:

“Desde la entrada en vigor 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, hasta el 30 de mayo de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.”.

La disposición final decimotercera del citado Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, establece:

“El presente Real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado a excepción del artículo 37, sobre Medidas de restricción a las comunicaciones comerciales de las entidades que realicen una actividad de juego regulada en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que entrará en vigor a los dos días de la citada publicación en el «Boletín Oficial del Estado».”

Por último, el artículo 3 del Código Civil al que se remite el artículo 12 de la LGT, dispone que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los an-

tecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Conforme con lo anterior, se pueden afirmar:

- Que la suspensión de términos e interrupción de plazos del apartado 1 de la disposición Adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no se aplica en materia de plazos tributarios.
- Que, con carácter general, los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria quedan suspendidos, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles. En este sentido, la notificación podría ser considerada, en su caso, como un trámite imprescindible, por cuanto de dicho trámite depende la eficacia del acto administrativo.
- Que cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido la notificación se entenderá rechazada.
- Que el apartado 2 de la Disposición adicional novena del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, señala que quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.
- Que debe realizarse una interpretación integral y finalista de la normativa reguladora de los plazos, actuaciones y procedimientos tributarios durante la vigencia del estado de alarma y de la situación generada por la crisis sanitaria producida por el COVID-19.

A la vista de todo lo anterior, se puede concluir que los 10 días a los cuales se refiere la consulta no quedan suspendidos o interrumpidos como consecuencia de la declaración del estado de alarma, por cuanto dicho plazo no puede ser catalogado como de prescripción o caducidad para el ejercicio de un derecho o una acción, sino un término, transcurrido el cual opera una presunción de hecho.

Dicha interpretación resulta coherente con la previsión contenida en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, que dispone que la Administración podrá impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

En este punto, debe tenerse en cuenta que si quedará suspendido el plazo objeto de consulta se dejaría sin contenido la excepción del artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, al quedar la decisión de la Administración de realizar el trámite, en este caso la notificación, al albur de una simple omisión del contribuyente como es el no acceso a la notificación electrónica.

Segundo.

El artículo 12 de la LGT dispone:

- “1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.”

Sin embargo, la publicación de las preguntas frecuentes realizadas en la web de la Agencia tributaria no se ha de enmarcar dentro de la elaboración de disposiciones interpretativas de la norma sino en el marco de la información y asistencia a los obligados tributarios, función propia de la aplicación de los tributos, según establece el artículo 83 de la LGT:

“Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

(...)”

En cuanto a la forma de información y asistencia, , los artículos 85, 86 y 87 de la LGT, establecen que:

“ Artículo 85. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios.

1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

- a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
- b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
- c) Contestaciones a consultas escritas.
- d) Actuaciones previas de valoración.
- e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Artículo 86. Publicaciones.

1. El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año.

2. El Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.



3. La Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas.

4. El acceso a través de internet a las publicaciones a las que se refiere el presente artículo y, en su caso, a la información prevista en el artículo 87 de esta ley será, en todo caso, gratuito.

Artículo 87. Comunicaciones y actuaciones de información.

1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

3. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.”

En desarrollo de estos preceptos, disponen los artículos 62 y 63 del RGAT:

Artículo 62. La información y asistencia tributaria.

La Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

Artículo 63. Actuaciones de información.

1. Las actuaciones de información se realizarán de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios.

La elaboración de las disposiciones interpretativas o aclaratorias corresponderá a los órganos a los que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se publicarán en el boletín oficial que corresponda, pudiendo ser sometidas a información pública, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, en la forma establecida en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

2. Las actuaciones a las que se refiere el párrafo primero del apartado anterior, también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen.

Cuando resulte conveniente una mayor difusión, la información de carácter general podrá ofrecerse a los grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento.

En los supuestos en los que las solicitudes de información se formulen por escrito, se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información.

3. En la contestación a las solicitudes de información tributaria, incluidas aquellas relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones, la Administración comunicará los criterios administrati-



vos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda ser objeto de recurso.

Las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La falta de contestación de las solicitudes de información en los plazos establecidos en el artículo 64 de este reglamento no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

4. En el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad.”

Por lo tanto, no se considera que se haya producido un exceso de competencias por parte de la AEAT en la publicación por medios electrónicos, informáticos o telemáticos de las citadas preguntas frecuentes, pues no se trata de disposiciones interpretativas sino de funciones de información y asistencia a los contribuyentes. Todo esto sin perjuicio de las disposiciones y la contestación de consultas tributarias escritas que pueda realizar la Dirección General de Tributos con el carácter vinculante que establece la LGT.

La DGT analiza las implicaciones en el IVA en los diferentes escenarios en las reservas de hotel

**Dirección General de Tributos (DGT)
Consulta número: V0839-20
14/04/2020
Consulta vinculante**

Supuesto de hecho: La sociedad consultante se dedica a la explotación de un establecimiento hotelero y ofrece un sistema de reservas de habitaciones a sus clientes que les permite optar por una tarifa con un precio reducido y con pago anticipado de una cantidad no reembolsable, o bien una tarifa con un precio sin reducción que no conlleva ningún pago anticipado. Para los clientes que reservan con la tarifa reducida, en casos de cancelación de la reserva o en los que el cliente no se presenta en la fecha reservada, la consultante retiene el importe íntegro de la reserva satisfecha inicialmente. Para los clientes que utilizan la tarifa con precio no reducido, en casos de cancelación hay que distinguir si esta se realiza en el plazo en el que las partes han acordado que se pueda efectuar libremente, en cuyo caso la consultante no cobra ningún importe, de los casos en los que la cancelación se realiza transcurrido el plazo acordado, en los que la consultante procede a cargar en la tarjeta de crédito del cliente una cantidad equivalente a una noche de estancia, como también hace en los casos en los que el cliente no se presenta en la fecha reservada.

Se consulta la Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones descritas.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 75. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido(BOE de 29 de diciembre) establece que:

Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).”.

Por su parte, el apartado dos de este mismo artículo 75, dispone que “no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).”.

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que las cantidades percibidas por la consultante en concepto de reserva de sus servicios de alojamiento, que constituyen una cantidad a cuenta del precio final del servicio, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de pago anticipado.

En estas circunstancias, el devengo se producirá con ocasión del cobro de la cantidad percibida en concepto de reserva por la consultante.

Lo anterior será de aplicación con independencia del tratamiento que corresponda, a efectos del Impuesto, a estas cantidades en el supuesto que el cliente finalmente desista del servicio.

2.- En relación con el tratamiento de las cantidades retenidas total o parcialmente por la consultante en el caso de que el cliente desista del servicio, resulta de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05, Société thermale d’Eugénie-les-Bains.

En el caso planteado en esta sentencia, la Société thermale tiene por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades hoteleras y de restauración. Esta sociedad percibe cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizan las reservas de estancias. Estas cantidades son deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

En la sentencia se trata de dilucidar si las cantidades abonadas por un cliente en concepto de arras al empresario de un establecimiento hotelero y que éste conserva cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone, deben considerarse contrapartida de una prestación de reserva, sujeta al impuesto, o indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato, no sujetas al mismo.

Los fundamentos de la sentencia son los siguientes:

“19. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que sólo puede responderse afirmativamente a la primera solución formulada en la cuestión prejudicial [esto es, sujeción al impuesto] si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de

una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p.1443, apartados 11, 12 y 16; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p.I-743, apartado 14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p.I-3293, apartado 39, y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, Rec. p.I-2803, apartado 34).

(...)

26. Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida (sentencia antes citada Apple and Pear Development Council, apartados 11 y 12; Tolsma, apartado 13, y Kennemer Golf, apartado 39). El hecho de que el importe de las arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable.

27. Habida cuenta de que las arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable, procede examinar, para responder al órgano jurisdiccional remitente, si estas arras constituyen indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido como consecuencia del desistimiento del cliente.

(...)

29. Las partes pueden de este modo establecer, para el caso de que haya un incumplimiento de las obligaciones del contrato que han concluido, cláusulas referentes a una indemnización o a una penalización por mora, así como también a la constitución de una prenda o a la utilización de arras. Aunque todos estos instrumentos tienen como fin reforzar las obligaciones contractuales de las partes y algunas de sus funciones son idénticas, cada uno de ellos posee unas características particulares.

(...)

32. Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la base imponible del IVA (véase, en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p.2527, apartados 8 a 11)".

De la misma forma, en el supuesto planteado en la consulta deberá analizarse si el importe retenido por la consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, para determinar así la sujeción al impuesto de la operación.

Por otra parte, el importe retenido por la consultante tampoco supone una operación de la que se derive que existe un acto de consumo, por lo que la operación no se hallará sujeta al impuesto.

Por tanto, la retención efectuada por la consultante tiene naturaleza indemnizatoria y se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 78.Tres.1º de la Ley del Impuesto, conforme al cual no se incluirán en la base imponible "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto."

3.- Por tanto, en atención a lo indicado anteriormente, en el supuesto consultado habrá que distinguir los siguientes escenarios:

a).- Cuando se produzcan reservas con precio no reducido y sin pago anticipado y en las que el cliente proceda a la cancelación fuera del plazo estipulado, o en los casos en los que el cliente no se presentara, la consultante podrá cargar en la tarjeta de crédito del cliente (que previamente según indica el escrito de consulta habrá facilitado los datos a la consultante sin que esta efectuara con carácter anticipado ningún cargo) la cantidad equivalente a una noche de estancia. En estos casos, la cantidad cargada en la tarjeta de crédito, tendrá naturaleza indemnizatoria y no será la contraprestación de ningún acto de consumo, por lo que no habrá operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b).- Cuando se produzcan reservas con tarifa reducida, en las que se satisfaga de manera anticipada una cantidad no reembolsable, que se aplicará al precio de la operación, se estará realizando el pago de la cantidad a cuenta del servicio final que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido como pago anticipado conforme al artículo 75.Dos de la Ley 37/1992.

c).- Cuando se produzcan reservas con tarifa reducida en las que se produce la cancelación o en los casos en los que el cliente no se presenta, la consultante habrá retenido el importe total de la cantidad satisfecha al hacer la reserva, pero esta cantidad no supone la contraprestación de un acto de consumo, si no que tendrá naturaleza indemnizatoria sin existir en estos casos operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este último caso, la consultante habrá repercutido inicialmente, al efectuarse la reserva, la cantidad correspondiente a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido como pago anticipado de los servicios de alojamiento. La totalidad del impuesto repercutido al cliente deberá ser devuelto como consecuencia de la resolución del contrato.

En este sentido, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 dispone que “cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente”.

En relación con la devolución de las cuotas inicialmente repercutidas, el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”

La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que, en lo relativo a facturas rectificativas, dispone lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. (...).”

Límites de embargabilidad del art. 607.1 de la LEC resultan de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas.

Dirección General de Tributos (DGT)

Consulta número: V1244-20

09/07/2020

Consulta vinculante



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

Cuestión planteada: El consultante empresario autónomo quiere confirmar si es aplicable el artículo 82.1 del Reglamento General de Recaudación, así como lo dispuesto en el artículo 607.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

CONTESTACIÓN

El artículo 82 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR, relativo al embargo de sueldos, salarios y pensiones, establece:

"1. El embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La diligencia de embargo se presentará al pagador. Este quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detruido hasta el límite de la cantidad adeudada.

2. Si el obligado al pago es beneficiario de más de una de dichas percepciones, se acumularán para deducir sobre la suma de todas ellas la parte inembargable. La cantidad embargada podrá detrarse de la percepción o percepciones que fije el órgano de recaudación competente. Si el obligado al pago propone expresamente otra, le será aceptada, si ello no supone obstáculo para el cobro.

3. Cuando el embargo comprenda percepciones futuras, aún no devengadas, y existan otros bienes embargables, una vez cobradas las vencidas podrán embargarse dichos bienes, sin esperar a los posibles devengos o vencimientos sucesivos.

Una vez cubierto el débito, el órgano de recaudación competente notificará al pagador la finalización de las retenciones."

Por último, la mencionada Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), en adelante LEC, en su artículo 607 relativo al embargo de sueldos y pensiones dispone:

"1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100.

2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100.

3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100.

4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100.

5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.

3. Si el ejecutado es beneficiario de más de una percepción, se acumularán todas ellas para deducir una sola vez la parte inembargable. Igualmente serán acumulables los salarios, sueldos y pensiones,



retribuciones o equivalentes de los cónyuges cuando el régimen económico que les rijan no sea el de separación de bienes y rentas de toda clase, circunstancia que habrán de acreditar al tribunal.

4. En atención a las cargas familiares del ejecutado, el tribunal podrá aplicar una rebaja de entre un 10 a un 15 por 100 en los porcentajes establecidos en los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 del presente artículo.

5. Si los salarios, sueldos, pensiones o retribuciones estuvieron gravados con descuentos permanentes o transitorios de carácter público, en razón de la legislación fiscal, tributaria o de Seguridad Social, la cantidad líquida que percibiera el ejecutado, deducidos éstos, será la que sirva de tipo para regular el embargo.

6. Los anteriores apartados de este artículo serán de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas."

Por tanto, los límites de embargabilidad del artículo 607.1 de la LEC resultan de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas por remisión del apartado 6 de dicho artículo 607.

Lo dispuesto es concordante con la doctrina manifestada por este Centro Directivo en la contestación a la consulta vinculante con nº de referencia V1082-17, de 9 de mayo.

La declaración del estado de alarma afectaría plazo establecido en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto para la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual

Dirección General de Tributos (DGT)

Consulta número: V1115-20

28/04/2020

Consulta vinculante

Al consultante le va a vencer, durante el estado de alarma decretado con el fin de afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, el plazo establecido en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto para la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, consistente en la reinversión en una nueva vivienda en el plazo de dos años desde la venta de la antigua.

CONTESTACION-COMPLETA

El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece:



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

“1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(...)”.

En su desarrollo, el apartado 3 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), dispone, en relación a los plazos para la reinversión, lo siguiente:

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

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.”

No obstante, en la actual situación se debe mencionar el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que establece en su disposición adicional novena:

“Disposición adicional novena. Aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos.

1. (...).

2. Desde la entrada en vigor 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, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.”

A su vez, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, establece:

“Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.”

Por tanto, tal y como establecen los citados Reales Decretos-Ley, **a efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020.**



Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades. Retenciones. Rentas de un arrendamiento devengadas y no pagadas Unificación de criterio

29/06/2020

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones.

Las posturas de los TEA en relación con la deducción y devolución de las retenciones correspondientes a rentas devengadas pero no pagadas se pueden resumir, en esencia, en las tres siguientes:

a) La representada por el TEA de Castilla-La Mancha: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento, el perceptor tiene derecho a deducir la retención que debió ser practicada, al amparo de los artículos 17.3 y 46 del TRLI. En el artículo 139.2 del TRLIS, por "cantidades efectivamente retenidas" sólo pueden entenderse las efectivamente practicadas, por lo que las no practicadas no generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Madrid y Andalucía (Sala Málaga).

b) La representada por el TEA de la Comunidad Valenciana: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento el sujeto pasivo perceptor de las rentas tiene derecho a deducir la retención procedente, que hay que entender "efectivamente practicada" por el pagador, en cuanto que se trata de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle aquél y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Las retenciones correspondientes a rentas debidas y no pagadas son "cantidades efectivamente retenidas" a efectos del artículo 139.2 del TRLIS, por lo que generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Ceuta y Extremadura.

c) La representada por el TEA de La Rioja: La expresión "satisfagan" contenida en el artículo 140.1 del TRLIS implica que la obligación de retener no surge por el hecho de la existencia de una



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

deuda sino que es necesario que se proceda a cumplir la obligación (pago). El artículo 17.3 del TRLIS exige que haya un "perceptor de cantidades" por lo que, si no se percibió la renta, no cabría la deducción de la retención correspondiente no practicada. La posibilidad de devolver retenciones a cuenta queda supeditada en el artículo 139.2 del TRLIS a que realmente se hayan practicado por el retenedor y soportado por el retenido. Esta postura es asimismo mantenida por el TEAR de Castilla y León en resolución de 27 de marzo de 2018 (R.G. 24/1006/16).

QUINTO: La contestación a la cuestión debatida exige poner la atención, en primer lugar, en el momento en que nace la obligación de retener. Este momento no es otro que el de la exigibilidad de las rentas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63.1 del RIS.

El momento en que nace la obligación de retener es distinto, por tanto, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que en el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este último, según el artículo 78.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, la obligación de retener e ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas correspondientes.

En el ámbito del IRPF existe un artículo paralelo al 17.3 del TRLIS y es, concretamente, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF). Se trata de redacciones no idénticas pero sí muy similares. Dispone, en efecto, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006:

"5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

En su resolución de 27 de septiembre de 2012 (RG 3187/2011), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central manifestó que la regla especial contenida en el artículo 99.5 de la LIRPF "sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido, queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de las retenciones/ingresos a cuenta procedentes al pagador de las rentas que hubiera incumplido tal obligación de retener o de ingresar a cuenta". Eso significa que en el ámbito del IRPF, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, el perceptor podrá deducir la cantidad que



debió ser retenida siempre y cuando haya cobrado la renta.

Las consideraciones de este Tribunal Central sobre el artículo 17.3 del TRLIS no pueden ser diferentes a las formuladas respecto del artículo 99.5 de la LIRPF si se tiene presente la similitud de redacciones, razón por la cual podemos afirmar que también aquel precepto sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de la retención al pagador que hubiera incumplido tal obligación. En principio, pues, dado que la obligación de retener nace, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, en el momento de exigibilidad de la renta, podría pensarse que no resultaría preciso haber cobrado la renta para que el perceptor pudiera deducirse la retención que le debió ser aplicada sino que la podría deducir desde el momento en que la renta fuera exigible.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española define la palabra retener, en la acepción que aquí interesa, como "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria". Quiere ello decir que en tanto el pago no se realice no cabe la práctica de retención alguna y que sólo tras el pago podrá saberse si se practicó o no la retención. Dicho con otras palabras, la retención se asocia necesariamente al pago, de manera que aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior (con la exigibilidad de la renta), sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago. En consecuencia, este Tribunal Central está en condiciones de afirmar que para que la regla contenida en el artículo 17.3 del TRLIS resulte aplicable no basta con que haya nacido la obligación de retener (con la exigibilidad de la renta) sino que resulta necesario también que se haya podido practicar la retención correspondiente, lo cual sucede únicamente cuando la renta se haya pagado o satisfecho. Esta interpretación se ve reforzada por el empleo en el artículo 140.1 del TRLIS de la expresión "que satisfagan o abonen" las rentas sujetas al impuesto, a la hora de referirse a los obligados a retener, y en el propio artículo 17.3 del TRLIS de la expresión "perceptor de cantidades", términos que apuntan ciertamente a la conclusión de que si no se percibe la renta no cabe la deducción de la retención correspondiente no practicada. No resulta, pues, de aplicación el artículo 17.3 del TRLIS a un supuesto como el aquí examinado en el que las rentas exigibles no son pagadas o satisfechas, por lo que no puede quien tiene derecho a la percepción de las rentas deducir de la cuota "la cantidad que debió ser retenida". Dicho de otro modo, cuando el artículo 17.3 del TRLIS anuda a la no práctica de la retención el derecho del perceptor de las rentas a deducir la cantidad que debió ser retenida, sólo está contemplando aquellos casos en los que habiendo existido pago efectivo de las rentas la retención no se practicó, pero no aquellos otros en los que la retención no se practicó por el mero hecho de que el pago no se produjo. En definitiva, pues, no cabe una retención disociada del pago.

Si el obligado tributario a quien no se le han satisfecho las rentas no puede, como hemos visto, deducir de la cuota las retenciones correspondientes en tanto aquellas no le sean pagadas, resulta obvio que no procede la devolución de tales retenciones.

Este Tribunal Central se alinea, por tanto, con la postura que se desprende de la resolución del TEAR de la Rioja en su resolución de 30 de abril de 2015, dictada en la reclamación nº 26/381/2013, y del TEAR de Castilla y León en resolución de 27 de marzo de 2018 (R.G. 24/1006/16) -no desconociendo en cuanto a esta última, que ha sido anulada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 1088/2019, de 24 de septiembre (rec. 695/2018), si bien no compartiendo este Tribunal los argumentos vertidos en dicha sentencia en base a lo razona-

do en la presente resolución-. Y en similar sentido a este TEAC se han pronunciado asimismo el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec contencioso administrativo 277/2018) y el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia 1005/2019 de 9 de octubre (rec. contencioso-administrativo nº 619/17).

En este sentido, no comparte este Tribunal las posturas de los distintos TEAR (por todas, la del de Castilla-La Mancha) que, aún asociando la práctica de la retención con el pago en la medida en que consideran que la retención no se ha practicado por no haberse pagado la renta, amparan la posibilidad de deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas en la literalidad de la redacción del artículo 17.3 del TRLIS pues dicho precepto, como acabamos de exponer, exige para su aplicación que se haya procedido al pago de las rentas sometidas a retención. Tales posturas se consideran contrarias al espíritu de lo dispuesto en el artículo 17.3 del TRLIS y asimismo terminan concluyendo que si bien cabe la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas, no procedería su devolución por no tratarse de "cantidades efectivamente retenidas" según los términos empleados por el artículo 139.2 del TRLIS, conclusión anómala que supondría, como bien señala el TEAR de la Comunidad Valenciana, que existirían unas retenciones no practicadas respecto de las cuales el derecho del contribuyente a resarcirse dependerá de que el resultado de su liquidación sea a ingresar o a devolver, puesto que tendrá derecho a deducírselas si la liquidación sale a ingresar, mientras que no lo tendrá si la liquidación sale a devolver. Una forma de proceder como la que postula el TEAR de Castilla-La Mancha, además de hacer depender la deducción de las retenciones no practicadas del resultado a ingresar o a devolver de la liquidación, podría plantear además un problema de difícil resolución en el caso de que el perceptor de las rentas hubiese satisfecho en el ejercicio pagos fraccionados, pues en tal tesitura el resultado de la liquidación podría ser distinto según que dichos pagos se descuenten de la cuota antes o después de las retenciones. Obsérvese, en este sentido, que cuando el artículo 46 del TRLIS dispone que serán deducibles de la cuota las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, no establece que ese haya de ser necesariamente el orden de deducción. Prueba de ello es que si bien cada uno de esos pagos a cuenta tiene su propia naturaleza, a efectos de la devolución de oficio el TRLIS los trata en conjunto al disponer su artículo 139.2 la devolución del exceso sobre la cuota de la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Si, por ejemplo, la cuota fuese 100, las retenciones no practicadas 40 y los pagos fraccionados 100, el resultado de la liquidación sería distinto según que los pagos fraccionados se descuenten de la cuota antes o después de las retenciones. Así, si los pagos fraccionados se descuentan antes, no sería posible, en la tesis del TEAR de Castilla-La Mancha, la devolución de las retenciones no practicadas, siendo, en consecuencia, la cantidad a ingresar de 0 euros. Si, por el contrario, se descuentan primero las retenciones, el resultado de la liquidación sería a devolver por importe de 40.

No puede aceptarse tampoco la tesis del TEAR de la Comunidad Valenciana que, dissociando retención y pago, considera que una vez nacida la obligación de retener con la exigibilidad de las rentas hay que entender "efectivamente practicada" dicha retención por el obligado al pago de las mismas al tratarse de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle quien debe percibir las rentas y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Y es que ya dijimos más arriba que no cabe una retención dissociada del pago. La disociación de retención y pago que subyace en la postura del TEAR de Valencia obliga a interpretar que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el legislador concibe la retención no tanto como un "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria", que es el sentido que le da a dicho término el Diccionario de la Real Academia, sino más bien como la acción por la que el obligado al pago de la renta, desde el momento de la exigibilidad de la misma y con carácter previo a su pago, detrae o separa del importe bruto de la renta a pagar la cantidad corres-



pondiente a la retención. Pero semejante interpretación no permite concluir, como hace el TEAR de Valencia, que una vez nacida la obligación de retener con la exigibilidad de las rentas hay que entender "efectivamente practicada" en todo caso dicha retención por el obligado al pago de las mismas al tratarse de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle quien debe percibir las rentas y que ha de ser ingresada en el Tesoro, pues esa conclusión se vería contradicha con un pago posterior de las rentas por su importe bruto. No cabe, por ello, entender "efectivamente practicada" en todo caso la retención una vez que las rentas son exigibles, pues ello dependerá en último término de lo que suceda con ocasión del pago, de manera que en tanto no se pague la renta no puede saberse si la retención se practicó o no.

Ahora bien, si el obligado al pago de las rentas, que no las satisface una vez que son exigibles, ingresara en el Tesoro el importe de la retención legalmente establecida, dicho ingreso tendría la consideración de un ingreso debido de retenciones no practicadas. Si en tal circunstancia se impidiera al perceptor de las rentas la deducción de la retención correspondiente por las razones más arriba expuestas, se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, razón por la cual en este tipo de situaciones procedería reconocer al perceptor el derecho a deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas.



17/07/2020



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica