Newsletter 4

Actualidad Fiscal 04 - 2020

Boletín electrónico gratuito para los clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de la AEDAF

Medidas en el ámbito del transporte por carretera: Moratoria en el pago del principal de préstamos, leasing y renting de vehículos

El sector del transporte ha sido uno de los más afectados por la pandemia del COVID-19 que ha visto reducida su actividad debido a las restricciones impuestas a la movilidad durante el estado de alarma y una vez levantado éste, por las medidas preventivas y de contención de la epidemia, especialmente en el ámbito del transporte de viajeros.

Centrándonos en las empresas del sector del transporte por carretera, tanto de mercancías como de pasajeros de autobús, el COVID-19 ha tenido y seguirá teniendo en los próximos meses una especial indicencia.

Uno de los principales problemas a los que se enfrenta el sector, debido a la reducción de su actividad, es la liquidez, lo que provoca que muchos de los autónomos y empresas dedicados al transporte se enfrenten a dificultades para **hacer frente al pago de las cuotas de vehículos** utilizados, que debe realizar de forma periódica, independientemente del volumen de ingresos que obtengan.

Para tratar de paliar esta situación, el pasado 8 de julio se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto COVID-19 en los ámbitos del transporte y la vivienda, que ha introducido ciertas medidas tendentes a facilitar el pago de las cuotas de vehículos.

Moratoria temporal en el pago del principal de las cuotas de los contratos de préstamos, leasing y renting de vehículos

- Se establece una **moratoria de hasta 6 meses** sobre el **pago del principal de las cuotas de los contratos de préstamos, *leasing y renting* de vehículos** dedicados al transporte público discrecional de viajeros en autobús y al transporte público de mercancías. Se incluye el transporte de carbón de centrales térmicas, de más de 3,5 toneladas de masa máxima autorizada.
- **Beneficiarios**: podrán beneficiarse las **personas jurídicas y autónomos** cuya actividad empresarial incluya la realización de transporte. público de viajeros o mercancias y que **experimenten dificultades financieras.**
- **NO** es aplicable a autobuses vinculados al transporte regular de viajeros en el marco de un contrato con la Administración pública.

Definición de dificultades financieras

- Se considera que existen dificultades financieras a consecuencia de la emergencia sanitaria, cuando el autónomo o persona jurídica haya sufrido en el **promedio mensual de los meses de marzo a mayo de 2020** una **reducción** de ingresos o facturación de al menos un **40% respecto al promedio mensual de los mismos meses del año 2019**.
- La acreditación de la reducción de los ingresos o la facturación se realizará mediante la **aportación de la información contable** que lo justifique, pudiendo hacerse a través de:
  - Copia del libro de registro de facturas emitidas y recibidas
  - Libro diario de ingresos y gastos
  - Libro registro de ventas e ingresos, o
  - Libro de compras y gastos.
- Aquellos **trabajadores autónomos no obligados a llevar los libros** que acreditan el volumen de actividad, deberán acreditar la reducción al menos del 40% exigida por cualquier medio de prueba admitido en derecho. En este caso, la solicitud deberá ir acompañada de una declaración jurada en la que se haga constar que se cumplen todos los requisitos exigidos para causar derecho a esta prestación.
- No se considerará que existen dificultades financieras a consecuencia de la emergencia sanitaria cuando:
  - El préstamo, leasing o renting cuya moratoria se solicita habiendo sido objeto de impago total o parcial de alguna de sus cuotas desde antes del 1 de enero de 2020, se encuentre en mora a 9 de julio de 2020.
  - Se hubiera declarado el concurso del deudor con anterioridad al 14 de marzo de 2020.

Solicitud de la moratoria

- Podrán solicitarse al acreedor un periodo de moratoria de hasta un **máximo de seis meses** desde el 9 de julio de 2020 en el pago del principal de las cuotas de los contratos.
- La solicitud podrá presentarse desde **el 9 de julio de 2020 hasta el 30 de septiembre de 2020** (Ver punto 10 EBA/GL/2020/02).

Concesión y efectos de la moratoria

- Una vez presentada la solicitud de moratoria y acreditada la existencia de dificultades financieras, el acreedor o arrendatario procederá a la aplicación de la moratoria, **formalizando la novación de conformidad con las reglas generales**. No obstante, la inscripción de la ampliación del plazo inicial tendrá plenos efectos, en su caso, frente a los acreedores intermedios inscritos, aunque no cuente con el consentimiento de estos. Los efectos de la moratoria se extenderán a los avalistas, sin necesidad de que la consientan o puedan oponerse a ella, manteniéndose inalterada su posición jurídica.

- La moratoria conllevará la **suspensión de los pagos del principal de las cuotas** del contrato **durante el plazo solicitado** por el deudor o arrendatario y **desde la fecha de la solicitud y entrega de la documentación** prevista en este capítulo, permaneciendo inalterado el resto del contenido del contrato inicial, pudiendo optar el beneficiario de la moratoria por que el importe de lo aplazado se abone mediante: La ampliación del plazo de vencimiento en un número de cuotas equivalente a la duración de la moratoria, o la redistribución de las cuotas sin modificación del plazo de vencimiento y sin alterar el tipo de interés aplicable.

- El principal cuyo pago se aplaza durante la aplicación de la moratoria **devengará los intereses ordinarios** establecidos en el contrato inicial.

- Si el contrato ya ha sido objeto de alguna moratoria, legal o convencional, con una duración un plazo inferior a 6 meses, el deudor o arrendatario **podrá beneficiarse de la moratoria** prevista en este capítulo **durante el tiempo restante hasta alcanzar un total de 6 meses**.

- Las **personas jurídicas** beneficiarias **no podrán** distribuir beneficios, hacer devoluciones de capital, recomprar acciones propias o retribuir el capital en forma alguna **hasta que haya finalizado la moratoria**.

Consecuencias de la aplicación indebida de la moratoria

- El deudor o arrendatario que se hubiese beneficiado de esta moratoria sin cumplir los requisitos para ello, será **responsable de los daños y perjuicios** que se hayan podido producir, así como de todos los **gastos generados por la aplicación de estas medidas**, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden a que la conducta del deudor pudiera dar lugar.

- El importe de los daños, perjuicios y gastos no puede resultar inferior al beneficio indebidamente obtenido por el deudor o arrendatario por la aplicación de lo dispuesto en este capítulo.

El TC declara inconstitucional la regulación de los pagos fraccionados

Actualidad Fiscal

Recientemente, el TC ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional, en relación con la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades que introdujo el RD-l 2/2016, de 30 de septiembre.

La mencionada norma introdujo en la regulación del Impuesto el incremento de los pagos fraccionados mínimos del Impuesto sobre Sociedades, fijándose, con carácter general, en el 23 por ciento del resultado contable, sin otros ajustes. Esta modificación afectó a los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo alcanzara los 10 millones de euros.

Además de fijar un pago fraccionado mínimo, se modificó también el cálculo del pago fraccionado sobre la base, incrementándose el tipo del 17 al 24%.

La sentencia 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.

Así, entiende el Tribunal Constitucional que la modificación operada afecta al deber de contribuir, pues incide sobre el Impuesto sobre Sociedades, uno de los principales tributos del sistema tributario y, además, su entidad es considerable, dado que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado.

Aunque la modificación en cuestión no incide en la cuantía final del impuesto, pues se refiere a un pago a cuenta, el Tribunal considera 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.

Se estima por tanto, la cuestión de inconstitucionalidad por el uso indebido del Real Decreto-ley, aunque no se pronuncia el Tribunal sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, aspecto que también había sido planteado por la Audiencia Nacional.

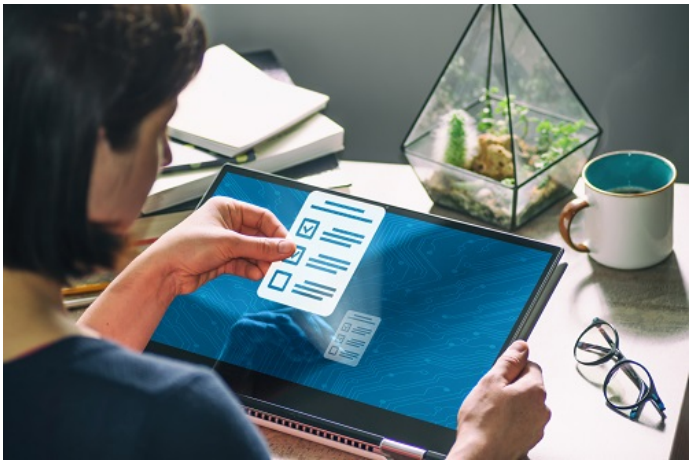
Cabe resaltar que, como en ocasiones anteriores, la sentencia contiene un pronunciamiento sobre los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, señalando que no podrán ser revisadas con fundamente en dicho pronunciamiento ni las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza 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.

Ante esta situación, cabe plantearse cuáles son los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad para aquellos contribuyentes que puedan verse afectados. El primer pago fraccionado que se calculó conforme al sistema previsto en el RD-l fue el de octubre de 2016, por lo que los realizados entre esa fecha y julio de 2018 -fecha en la que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, contempló dicha medida, desapareciendo así el vicio de inconstitucionalidad- estos contribuyentes tienen la posibilidad de impugnar las autoliquidaciones en las que ingresaron un pago fraccionado superior al que les correspondía para obtener "la devolución de ingresos indebidos". Es cierto que, dado la mecánica del Impuesto, esas cantidades habrán quedado regularizadas al presentar la correspondiente autoliquidación anual del IS, por lo que no procede su devolución, pero sí cabría solicitar tal devolución por el importe de los intereses de demora sobre esos excesos, es decir, calculados sobre la diferencia positiva entre la cuota ingresada (con amparo en la norma declarada inconstitucional), y la que hubiera resultado de calcular el pago fraccionado con base en la normativa previamente vigente.

En cuanto a las posibles vías de impugnación al alcance del contribuyente, parte de la doctrina se decanta por considerar que la vía de la rectificación de autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos sería una vía idónea para ello. No obstante, existe la posibilidad de que la Agencia Tributaria considere que no se trata de un ingreso indebido en sentido estricto y rechace dicha solicitud. En estos casos, una alternativa sería la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado, cuya solicitud debe presentarse en el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la sentencia del Tribunal Constitucional.

Las nuevas tecnologías llegan para quedarse, también en el ámbito de los procedimientos tributarios

Actualidad Fiscal



Dice el refrán que "*no hay mal que por bien no venga".* Tratando de ser optimistas, si tuviéramos que sacar algo positivo de la crisis del COVID 19 que estamos sufriendo desde hace unos meses, podríamos destacar la generalización del uso de las nuevas tecnologías en el ámbito profesional, lo que, sin duda, a futuro nos reportará más beneficios que otra cosa.

Durante los meses de confinamiento y debido a las restricciones a las que nos hemos visto sometidos (prohibiciones de movimiento, de reuniones, etc.), las llamadas grupales, videollamadas, videoconferencias o cualquier otra vía alternativa susceptible de sustituir a las reuniones presenciales se han convertido en algo cotidiano en nuestras vidas. Para algunos, incluso se ha convertido ya en una necesidad. Resulta curioso, porque la mayoría de las aplicaciones que estamos utilizando ahora casi a diario ya hace tiempo que existen, pero parece que hemos tenido que vernos inmersos en una pandemia a nivel mundial para tomar conciencia de su utilidad y ventajas.

También en el ámbito de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes estamos viendo este cambio, hasta el punto de ver reflejado en una norma – el Real Decreto-Ley 22/2020, de 16 de junio- la regulación de las actuaciones mediante videoconferencia en los procedimientos de aplicación de los tributos. Dice el preámbulo de la misma que dicha medida se adopta *"a fin de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sobre todo, en un contexto de nueva normalidad generado por los efectos de la crisis sanitaria generada por la COVID-19."*

De este modo se añade un nuevo apartado 9 en el artículo 99 de la Ley General Tributaria que regula el desarrollo de las actuaciones y procedimientos siendo las notas características las siguientes:

- Se establece la **posibilidad** de realizar las actuaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos a través de sistemas digitales (videoconferencia o similar) que permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.
- La utilización de estos sistemas de comunicación tiene **carácter potestativo**, debiendo ser la Administración quien determine su uso.
- El uso, la fecha y hora requiere **conformidad del obligado tributario**.

También se añade una nueva letra e) en el apartado 1 del artículo 151 de la Ley General Tributaria que **regula el lugar de las actuaciones inspectoras exigiendo conformidad del obligado tributario para utilizar sistemas digitales en el procedimiento de inspección**.

Esta modificación normativa tiene como finalidad, en un primer momento, el poder llevar a cabo visitas virtuales, mediante videoconferencia, por los órganos de inspección de la AEAT y poder instruir diligencias de continuidad del procedimiento inspector. De esta manera, se evitarían costes de desplazamientos para determinados requerimientos de la inspección cuando el actuario se encuentre en una provincia diferente al del contribuyente, y por supuesto, un ahorro de costes.

Pero, en cualquier caso, en este momento, también en estas visitas virtuales es necesario el consentimiento del contribuyente o su representante.

En estos casos habrá que tener el foco puesto en que **la utilización de las nuevas tecnologías no suponga ninguna merma en las garantías y derechos de los contribuyentes**.

El COVID-19 no tiene incidencia a efectos de la imputación de determinadas rentas en IRPF

Actualidad Fiscal

La Dirección General de Tributos (DGT) ha contestado, recientemente, a dos consultas relacionadas con la consideración de determinadas rentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en época de pandemia. Nos referimos a las consultas vinculantes V1387-20, de 20 de mayo, sobre la retribución en especie derivada de vehículos cedidos por la empresa y V1375-20, de 12 de mayo de 2020, sobre imputación de rentas inmobiliarias durante el estado de alarma.

El vehículo como retribución en especie

Como sabemos, según la Ley del IRPF, cuando la empresa entrega un coche a sus empleados que implique su utilización para fines particulares se genera para este último un rendimiento del trabajo en especie por el que deberá tributar. Su valoración se determina según el caso:

- 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.

Pues bien, la cuestión planteada se centra en determinar si, durante el estado de alarma y dadas las medidas de confinamiento que implican limitación de movilidad, procede reflejar ese rendimiento del trabajo en especie, teniendo en cuenta que el vehículo cedido ha estado inmovilizado durante un periodo de tiempo determinado.

Según la DGT procede computar la retribución en especie durante la totalidad del periodo, es decir, sin descontar el tiempo que ha durado el estado de alarma. En su opinión, 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. Adicionalmente, puntualiza que el estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos permitidos.

La imputación de rentas inmobiliarias

En relación con la imputación de rentas inmobiliarias por las segundas viviendas -inmuebles urbanos distintos de la vivienda habitual que no se encuentren alquilados ni afectos a una actividad económica-, la norma establece que la renta imputada se cuantificará en el 2% del valor catastral (1,1% si se trata de valores revisados). En la consulta citada, se planteaba si, a los afectos de la imputación de rentas inmobiliarias, debe excluirse del cómputo el periodo de tiempo en el cual hemos estado en estado de alarma derivado de la epidemia de COVID-19, teniendo en cuenta la obligación de confinamiento y limitación de desplazamientos que dicho estado implica.

Siguiendo la misma línea que la consulta sobre los vehículos, la DGT entiende que la norma que regula dicha renta no tiene en cuenta la utilización efectiva de la vivienda, sino que la misma se encuentre a disposición de su titular, por lo que procede imputar la renta inmobiliaria sin excluir dicho periodo. Según el órgano consultivo, los únicos casos previstos en la Ley en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias son los siguientes:

- afectación del inmueble a una actividad económica,
- que el inmueble genere rendimientos de capital,
- que se encuentre en construcción y
- que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas

Aprobadas nuevas medidas para trabajadores autónomos

El Real Decreto-Ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial, publicado en el BOE del 27 de junio, regula una serie de medidas que afectan a los trabajadores autónomos.

Exoneración en las cuotas a la Seguridad Social

A partir del 1 de julio los autónomos que vinieran percibiendo la prestación extraordinaria por COVID se beneficiarán automáticamente de una exoneración en las cuotas a la Seguridad Social de los meses de julio, agosto y septiembre.

¿Quién puede beneficiarse de esta ayuda?

Los autónomos incluidos en el RETA, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar que estuvieran en alta y vinieran percibiendo el 30 de junio la prestación extraordinaria por cese de actividad prevista en el RD-l 8/2020.

¿Cuál es el importe de la exoneración?

La exención de sus cotizaciones a la Seguridad Social y formación profesional alcanza a las siguientes cuantías:

- 100 por cien de las cotizaciones correspondientes al mes de julio.
- 50 por ciento de las cotizaciones correspondientes al mes de agosto.
- 25 por ciento de las cotizaciones correspondientes al mes de septiembre.

¿Qué hay que tener en cuenta?

- A efectos de la determinación de la exención, se tiene en cuenta la **base de cotización que tuviera en cada uno de los meses indicados.**
- La exención se mantendrá durante los períodos en los que los trabajadores perciban prestaciones por incapacidad temporal o cualesquiera otros subsidios siempre que se mantenga la obligación de cotizar.
- La exención de cotización será **incompatible con la percepción de la prestación por cese de actividad.**

¿Hay que solicitarla?

No, en principio la exoneración se realizará de oficio a todos los autónomos que dejen de percibir la prestación extraordinaria, mantengan el alta en el régimen correspondiente y no soliciten la prestación ordinaria (tanto la compatible con la actividad como la de cese de actividad ordinario).

Prestación de cese de actividad y trabajo por cuenta propia

Otra de las medidas adoptadas consiste en que, los trabajadores autónomos que vinieran percibiendo la prestación extraordinaria por cese de actividad prevista en el RD-l 8/2020 y **reanuden su actividad**, podrán solicitar la prestación **ordinaria por cese de actividad** -art. 327 del TRLGSS-, siempre que se cumplan determinados requisitos:

- Estar afiliados y en alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o en el Régimen Especial de los Trabajadores del Mar, en su caso.
- Tener cubierto el período mínimo de cotización por cese de actividad (12 meses anteriores al cese).
- No haber cumplido la edad ordinaria para causar derecho a la pensión contributiva de jubilación.
- Estar al corriente en el pago de las cuotas a la Seguridad Social (o ponerse al corriente en el plazo de 30 días).
- Que su facturación en el tercer trimestre se haya reducido en un 75% respecto al mismo periodo en 2019 (y siempre que sus rendimientos netos sean inferiores en 1,75 veces el SMI).
- Los trabajadores autónomos que tengan uno o más trabajadores a su cargo, deberán acreditar al tiempo de solicitar la prestación el cumplimiento de todas las obligaciones laborales y de Seguridad Social que tengan asumidas.

La prestación **puede solicitarse** a partir del 1 de julio de 2020 en la **mutua** colaboradora con la Seguridad Social que haya elegido el trabajador autónomo y se extenderá, como máximo, hasta el 30 de septiembre.

La **cuantía** de la prestación será la equivalente al **70%** de la base mínima de cotización que corresponda.

Prestación extraordinaria de cese de actividad para los trabajadores de temporada

Se contempla una prestación extraordinaria de cese de actividad cuyos destinatarios serán los **trabajadores de temporada** que como consecuencia de las especiales circunstancias que la pandemia ha provocado se han visto imposibilitados para el inicio o el desarrollo ordinario de su actividad.

Requisitos:

- Haber estado de alta y cotizado en el RETA o en el RETMAR como trabajador por cuenta propia durante al menos **cinco meses** en el periodo comprendido entre marzo y octubre, de cada uno de los años 2018 y 2019.
- No haber estado de alta o asimilado al alta durante el periodo comprendido entre el **1 de marzo de 2018 y el 1 marzo de 2020 en el RETA** como trabajador por cuenta ajena más de 120 días.
- No haber desarrollado actividad ni haber estado dado de alta o asimilado al alta durante los meses de **marzo a junio de 2020**.
- No haber percibido prestación alguna del sistema de Seguridad Social durante los meses de enero a junio de 2020, salvo que la misma fuera compatible con el ejercicio de una actividad como trabajador autónomo.
- No haber obtenido durante el año 2020 unos ingresos que superen los **23.275 euros**.
- Hallarse al corriente en el pago de las cuotas a la Seguridad Social (o ponerse al corriente en el plazo de 30 días).

Importe de la prestación

La cuantía de la prestación será el equivalente al **70 por ciento de la base mínima de cotización** que corresponda por la actividad desempeñada en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o, en su caso, en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

Duración de la prestación

La prestación extraordinaria por cese de actividad podrá comenzar a devengarse con efectos de **1 de junio de 2020** y tendrá una **duración máxima de 4 meses**, siempre que la solicitud se presente dentro de los primeros quince días naturales de julio.

Durante la percepción de la prestación no existirá obligación de cotizar, permaneciendo el trabajador en situación de alta o asimilada al alta en el régimen de Seguridad Social correspondiente.

Incompatibilidades

Esta prestación será incompatible con el trabajo por cuenta ajena y con cualquier prestación de Seguridad Social que el beneficiario viniera percibiendo salvo que fuera compatible con el desempeño de la actividad como trabajador por cuenta propia. Asimismo, será incompatible con el trabajo por cuenta propia cuando los **ingresos** que se perciban durante **el año 2020 superen los 23.275 euros.**

*Fuente: Seguridad Social

El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo

Actualidad Fiscal

Parece que el principio de buena administración, hasta ahora poco utilizado por nuestros tribunales nacionales, está cobrando fuerza a la hora de resolver conflictos tributarios. Así se ha puesto de manifiesto en dos recientes sentencias del Tribunal Supremo, de 11 de junio y de 17 de junio de junio de 2020, que resuelven a favor del contribuyente y en las que dicho principio está presente entre sus argumentos. En la primera de ellas no se cita expresamente pero subyace en el razonamiento.

El principio de buena administración viene recogido en el artículo **41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales** y, aunque no se recoge expresamente en nuestro ordenamiento interno, está implícito en otros principios constitucionales como el de interdicción de la arbitrariedad (art. 9 de la CE), por ejemplo.

Ambos supuestos parten de regularizaciones practicadas en el marco del Impuesto sobre Sociedades.

En la **sentencia de 17 de junio de 2020, recurso de casación 3687/2017**, el caso analizado es el de una sociedad inmobiliaria que contabiliza sus ingresos en función del criterio de caja a medida que sus clientes le realizan los anticipos de venta, y los gastos son contabilizados conforme va recibiendo las certificaciones de obra u otros gastos imputables a las promociones, de manera que **anticipa ingresos y gastos**.

La inspección considera que las cantidades percibidas como anticipos de clientes no debieron de contabilizarse como ingresos, sino como meros anticipos, pero la empresa los reflejó como ingreso en contabilidad, produciendo un anticipo de ingresos en el tiempo, lo que no es conforme con los criterios establecidos en los arts. 10 y 19.1 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con la norma de Valoración 18 de adaptación al Plan General de Contabilidad. No obstante, la inspección, en el acuerdo de liquidación, da por válida la contabilización anticipada de los ingresos al amparo del artículo 19.3 LIS.

La sociedad considera que la liquidación practicada no se ajusta a derecho por incumplimiento del criterio de imputación en cuanto a los ingresos y que la regularización con arreglo al criterio de devengo debe efectuarse no sólo en relación con los ingresos, sino también respecto a los gastos.

El Tribunal Supremo considera que la interpretación de la Administración es absolutamente rígida y totalmente apegada a la literalidad de la norma, ya que acepta el criterio de inscripción contable respecto de los ingresos una vez constatado que no se produce una menor tributación, pero no dice nada de los gastos del contribuyente que sí se imputaron correctamente. Esto provoca que la sociedad tribute más de lo que debería si se hubiera aplicado correctamente el principio de devengo, es decir si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). En opinión del Tribunal, de esta manera **se distorsiona el resultado en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria.**

En la **Sentencia de 11 de junio de 2020, rec. 3887/2017**, la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado a una determinada entidad (Sociedad X) en el marco del Impuesto sobre Sociedades, procedió a regularizar una operación de transmisión de solares determinando **que los pagos por comisiones efectuados a otra entidad** (Sociedad Y) no tenían la consideración de gastos deducibles, dado que constituían, en realidad, una retribución de fondos propios. El contribuyente inició la via impugnatoria terminando en una resolución del TEAR en sentido desestimatorio que confirmo la liquidación de la Administración.

Ante esta situación y, una vez conocido el pronunciamiento del TEAR, **la entidad que había recibido los pagos por comisiones (Sociedad Y) y, en consecuencia, había consignado el ingreso correspondiente en su autoliquidación, inició la vía para solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.** La Administración Tributaria desestimó dicha petición alegando la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, sobre la base de que habían transcurridos ya 4 años desde la finalización del plazo para autoliquidar el impuesto en el que tuvo lugar el ingreso indebido.

Pues bien, el Tribunal Supremo discrepa de la posición administrativa y concluye que no se encontraba prescrito el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido. Los argumentos que sustentan tal decisión son dos:

- La aplicación de la **teoría de la *actio nata*** para determinar el *die a quo* del plazo de prescripción, según la cual el plazo de prescripción debe empezar a computarse cuando el obligado tributario (Sociedad Y) tiene conocimiento del carácter de "indebido" del ingreso efectuado, es decir, con la resolución del TEAR que confirma la liquidación practicada por la Administración a la Sociedad X.

- La invocación del **principio de buena administración** en la resolución del litigio. Este principio aplicado al caso de autos - en el que la Administración regulariza a un contribuyente y considera no deducible un determinado gasto que se encuentra correlacionado con el ingreso declarado por otro contribuyente-, **exige que sea la propia Administración la que ajuste también la deuda en el impuesto sobre sociedades del contribuyente que declaró dicho impuesto, aunque dicho resultado no suponga un beneficio para la Hacienda Pública, de modo que se evite el enriquecimiento injusto de la Administración.**

  En este sentido, señala la sentencia que "*… el **principio de buena administración** (…) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena*

a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto."

En ambos supuestos, el Tribunal Supremo acude al **principio de buena administración** para proscribir determinadas practicas administrativas que, lejos de constituir una actuación eficiente, lo que provocan es un clara distorsión del resultado en favor de la Hacienda Pública.

Como decíamos al comienzo, parece que este principio esta cobrando fuerza en las decisiones de nuestros órganos jurisdiccionales, lo que puede resultar de gran utilidad para combatir estas prácticas indeseadas de la Administración, cuyo objetivo principal es puramente recaudatorio y provocan, en ocasiones, el enriquecimiento injusto de la Administración.

¿Debo tributar por las rentas de arrendamiento no pagadas durante el estado de alarma?

Actualidad Fiscal

Durante la vigencia del estado de alarma, muchos propietarios de locales de negocio han dejado de percibir las rentas de alquiler debido a la imposibilidad de los arrendatarios de hacer frente al pago de las mismas como consecuencia del cese de su actividad. Ante esta situación, son muchos los arrendadores que se preguntan si deben tributar por las rentas no cobradas, ya sea porque han sido condonadas, o bien porque se haya pactado una moratoria de las mismas.

Pues bien la Dirección General de Tributos en su consulta V1553-20 de 22 de mayo, viene a dar respuesta a estas preguntas en esta consulta en la que la propietaria de un local comercial dedicado a tienda de modas y cerrado con motivo del COVID-19, deja de percibir la renta del mes de abril. Según la Dirección General de Tributos la tributación a efectos de IVA e IRPF será la siguiente:

Tributación en IVA

En el caso de las prestaciones de tracto sucesivo, como son los arrendamientos, el devengo del IVA se produce en el momento en que resulte exigible el pago del mismo. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

En el caso objeto de análisis la deuda no ha sido condonada, sino suspendida ya que existe una imposibilidad de hacer frente al pago por parte del arrendatario que, en principio, responderá en el futuro.

Por tanto, en base a lasa reglas del devengo, en tanto el contrato no se cancele o modifique, **se seguirá devengando el IVA** correspondiente al arrendamiento del local objeto de consulta, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se hubiera pactado.

En el caso en que transcurra el tiempo, se vayan devengando rentas y éstas **sean incobrables**, existe la posibilidad de proceder a la modificación de la base imponible de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 80 de la LIVA, cuyo contenido recogimos en nuestro artículo "Recuperación de las cuotas de IVA de facturas impagadas en tiempos del COVID-19" publicada en la Newsletter Nº3-2020.

Por otra parte, si la suspensión se convierte en una condonación ya sea parcial o total y se produce con posterioridad al devengo de las operaciones, procederá la minoración de la base imponible. Si por el contrario, la condonación se realiza con anterioridad o simultáneamente al momento en que se haya pactado la exigibilidad, deberá entenderse que **se ha pactado una nueva renta** y por tanto no formará parte de la base imponible (no se devengará IVA por la parte condonada). (la deuda es perdonada), el artículo a aplicar sería el 80.2 de la Ley 37/1992.

En cuanto a los **autoconsumos**, en todo caso no están sujetos a IVA los autoconsumos de servicios derivados de la **condonación de la renta del arrendamiento** 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.

Tributación en IRPF

En el caso que nos ocupa, el arrendamiento no se realiza a efectos de actividad económica, ya que no cumple lo estipulado en el artículo 27 de la Ley 35/2006 (LIRPF) al no constar ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Estamos por tanto de ante un **rendimiento del capital inmobiliario**.

El rendimiento neto del capital inmobiliario se calcula por la diferencia entre los ingresos obtenidos, es decir todas las cantidades obtenidas por el alquiler, menos aquellos gasto que sean necesarios para la obtención de los ingresos.

En el caso que nos ocupa, para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario deberá tenerse en cuenta que las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción), determinará que el rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente a los periodos a los que afecte será el **correspondiente a los nuevos importes acordados por las partes**.

En los casos en los que se pacte el **diferimiento de los pagos** por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se haya diferido dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta (no procede la imputación de la renta porque esta no es exigible).

No obstante, sí se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo.

Caso diferente es aquél en que la renta no ha sido aplazada ni reducida, sino simplemente no se haya pagado en el momento de vencimiento. En este supuesto, hay que acudir al artículo 13 del reglamento del IRPF que establece la deducibilidad de los "saldos de dudoso cobro".

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado con posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro". De todo lo anterior cabe concluir lo siguiente en caso de impago del alquiler:

1º. Se deberá imputar en el año 2020, como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del local, incluso aunque no hayan sido percibidas.

2º. Del rendimiento íntegro computado se podrá deducir como gasto los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de seis meses exigido reglamentariamente, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso.

En el caso de que la deuda fuera cobrada posteriormente a su deducción como gasto, deberá computar el ingreso en el año en que se produzca dicho cobro.

En el caso de impago, como en los dos restantes casos (modificación del importe del alquiler y diferimiento de su exigibilidad), se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que tampoco proceda la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF, resultando de aplicación la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Noticiario

Actualidad Fiscal

La Airef reclama subir el IVA reducido y otra fiscalidad para planes de pensiones

Entre las recetas de la Airef se encuentra una revisión al alza del IVA superreducido (4%) y reducido (10%), que tuvieron en 2016 un coste total de 17.786 millones (5.323 millones el primero y 12.463 millones el segundo) y restan, según la organización, el 2,1% del PIB, nueve décimas más que la media europea. También el tipo efectivo es más bajo en España: 11,1% respecto al 14% de la media de la UE.

El análisis de la Airef deja en una posición todavía peor a las desgravaciones por aportaciones a planes de pensiones. La institución considera que estos incentivos, que tienen un coste de 1.643 millones de euros (450 millones si se tiene en cuenta el diferimiento fiscal), ni siquiera cumplen su objetivo, y pueden resultar negativos para un conjunto amplio de ahorradores «una vez que se tienen en cuenta la fiscalidad de las prestaciones en el momento de la jubilación, las comisiones de los planes de pensiones y la tasa de preferencia intertemporal».

ABC, 23/07/2020

El pacto europeo permite a Sánchez el alza de impuestos verdes y de IVA

El acuerdo europeo para el fondo de reconstrucción alcanzado en la madrugada de ayer en Bruselas permite a Moncloa subir los impuestos en España. El pacto de los líderes europeos para desbloquear las ayudas remite a las directrices fiscales de la Unión Europea. Los documentos europeos avalan desde hace años una subida impositiva en España, sobre todo en materia de impuestos indirectos, como el IVA, e impuestos especiales.

El economista, 22/07/2020

La declaración de bienes en el extranjero, bajo la lupa del Supremo

El Tribunal Supremo (TS) ha admitido tres recursos de casación sobre la declaración de bienes en el extranjero, según ha podido saber EXPANSIÓN. El controvertido Modelo 720 que lanzó Cristóbal Montoro en 2013 -justo a continuación y como complemento de la amnistía fiscal- llega así alAlto Tribunal, que al admitir a trámite los recursos ve indicios de ilegalidad en esta obligación, sobre la que también pende el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en la demanda que presentó la Comisión Europea contra España. En juego, las regularizaciones y actas sobre los más de 150.000 millones de euros que han aflorado de más de 195.000 contribuyentes.

msn.com, 21/07/2020

Incentivos fiscales a la I+D+i, la gran asignatura pendiente

Las deducciones sustentan el 40% de la inversión privada en ciencia

Durante la reciente cumbre empresarial organizada por la CEOE, las principales consultoras mundiales han instado al Gobierno a crear un nuevo marco fiscal acorde con el resto de países de la OCDE para que las empresas españolas no se queden rezagadas en la recuperación económica.

En el caso de los incentivos fiscales a la I+D+i, llama la atención que España está soportando una severa pérdida de competitividad, como ya venían demostrando los datos publicados por la OCDE en diciembre de 2019, de forma que el aprovechamiento de estos incentivos por parte del sector privado es mucho menor a su capacidad efectiva real.

Cinco Días, 16/07/2020

En torno al tipo cero del IVA en suministros a hospitales

En estos últimos días, se ha podido leer en algún foro que uno de los damnificados por la pandemia ha sido el Derecho. Y en cierta medida es cierto. La urgencia de las medidas adoptadas ante la necesidad de hacer frente a los distintos escenarios que se han ido planteando en estos últimos meses han dado lugar a que en no pocas ocasiones se hayan publicado textos normativos confusos, técnicamente poco precisos y que, a la postre, pueden convertirse en un semillero de problemas de aplicación. Para muestra, en el IVA, el "tipo cero" aplicable temporalmente a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social.

Expansión, 15/07/2020

Frente al fraude y elusión fiscal: transparencia, intercambio de información y sanciones

A mediados de mayo de este año, y soportando por aquel entonces aun las consecuencias del estado de alarma y sus restricciones, el Consejo de Ministros aprobaba el Proyecto de Ley por el que modifica la Ley General Tributaria para la transposición de la **Directiva europea conocida como DAC 6**, considerando esta actuación como "un paso más en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal".

La norma comunitaria supone una herramienta de **intercambio de información** muy útil para evitar prácticas ilegales o abusivas, **como el fraude o la elusión fiscal**, que erosionan el sistema tributario. Así, el objetivo de la Directiva DAC 6 no es otro que el de **aumentar la transparencia** en la comunicación de las operaciones, negocios, acuerdos fiscales y otros mecanismos que se realicen entres dos Estados miembros o entre un Estado miembro y un tercer Estado, para evitar que las mismas puedan dar lugar a hechos susceptibles de ser constitutivos de delito fiscal.

Economist&Jurist 13/07/2020

ERTES e IRPF

Últimamente se está produciendo un gran revuelo en muchísimos medios de comunicación a causa de que alguien ha desvelado una circunstancia que los profesionales conocíamos sobradamente pero el gran público, evidentemente, no: el que en 2021 muchas declaraciones de los afectados por un ERTE de IRPF saldrán a ingresar.

Sur, 13/07/2020.

ARBEX CONSULTORES, SA
Pº de la Castellana, 161
28046 MADRID
Tel: 91 571 13 38
Fax: 91 570 63 48
http://www.arbexconsultores.es - arbexrec@arbexconsultores.es

MIEMBRO DE AEDAF
aeDAF ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).