NOVEDADES SOBRE LA FACTURA ELECTRÓNICA. NUEVO REGLAMENTO ESPECÍFICO.

Ya ha sido publicado, mediante el Real Decreto 1007/2023 de 5 de diciembre de 2023, el Reglamento específico que regula la obligación de expedir factura electrónica a todos los empresarios o profesionales (hasta ahora solo era obligatorio cuando se trataba de facturas emitidas a las administraciones públicas).

Como ya comentamos en su momento el artículo 12 de la Ley

18/2022 de 28 de septiembre de creación y crecimiento de empresas, modificaba el artículo 2 bis de la Ley 56/2004 de 28 de diciembre de medidas de impulso de la sociedad de la información que quedaba redactado en estos términos:

1. *Todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales. El destinatario y el emisor de las facturas electrónicas deberán proporcionar información sobre los estados de la factura.*

2. Las soluciones tecnológicas y plataformas ofrecidas por empresas proveedoras de servicios de facturación electrónica a los empresarios y profesionales deberán garantizar su interconexión e interoperabilidad gratuitas. De la misma forma, las soluciones y plataformas de facturación electrónica propias de las empresas emisoras y receptoras deberán cumplir los mismos criterios de interconexión e interoperabilidad gratuita con el resto de soluciones de facturación electrónica.

3. *Durante un plazo de cuatro años desde la emisión de las facturas electrónicas, los destinatarios podrán solicitar copia de las mismas sin incurrir en costes adicionales.*
3 bis. El receptor de la factura no podrá obligar a su emisor a la utilización de una solución, plataforma o proveedor de servicios de facturación electrónica predeterminado.

4. Las empresas prestadoras de los servicios a que alude el artículo 2.2, deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente. Este deber es

independiente del tamaño de su plantilla o de su volumen anual de operaciones.
No obstante, las agencias de viaje, los servicios de transporte y las actividades de comercio al por menor solo están obligadas a emitir facturas electrónicas en los términos previstos en el párrafo anterior cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

5. El Gobierno podrá ampliar el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas.

6. *Las facturas electrónicas deberán cumplir, en todo caso, lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación.*
Así mismo, los sistemas y programas informáticos o electrónicos que gestionen los procesos de facturación y conserven las facturas electrónicas deberán respetar los requisitos a los que se refiere el artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su desarrollo reglamentario.

7. *Las empresas prestadoras de servicios a que alude el apartado 4 deberán facilitar acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello.*
Deberán habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.

8. *El período durante el que el cliente puede consultar sus facturas por medios electrónicos establecido en el artículo 2.1.b) no se altera porque aquel haya resuelto su contrato con la empresa o revocado su consentimiento para recibir facturas electrónicas. Tampoco caduca por esta causa su derecho a acceder a las facturas emitidas con anterioridad.*

9. ***Las empresas que, estando obligadas a ello, no ofrezcan a los usuarios la posibilidad de recibir facturas electrónicas o no permitan el acceso de las personas que han dejado de ser clientes a sus facturas, serán sancionadas con apercibimiento o una multa de hasta 10.000 euros.*** *La sanción se determinará y graduará conforme a los criterios establecidos en el artículo 19.2 de la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza. Idéntica sanción puede imponerse a las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica que no cumplan las demás obligaciones previstas en el artículo 2.1. Es competente para imponer esta sanción la persona titular de la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial.*

10. *El procedimiento de acreditación de la interconexión y la interoperabilidad de las plataformas se determinará reglamentariamente.»*"

En cuanto a la entrada en vigor de esta obligación, que aporta nuevos costes y obligaciones a las empresas pequeñas y medianas, la disposición final octava de la misma Ley 18/2022 establecía que:
"*La presente ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», a excepción del capítulo V que entrará en vigor a partir del 10 de noviembre de 2022 y del artículo 12,* ***relativo a la facturación***

electrónica entre empresarios y profesionales, que producirá efectos, para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros, al año de aprobarse el desarrollo reglamentario. Para el resto de los empresarios y profesionales, este artículo producirá efectos a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario. *La entrada en vigor del artículo 12 está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido*."

Pues bien, como decíamos, el mencionado Reglamento ha sido aprobado el 5 de diciembre de 2023 y se ha publicado en el BOE el 6 de diciembre de 2023, aportando nueva confusión sobre este tema porque en su disposición final cuarta establece que:

"El presente real decreto y el reglamento entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1 de dicho Reglamento deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025.

Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 de dicho Reglamento, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto. No obstante, en relación con sistemas informáticos incluidos en los

contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad al 1 de julio de 2025.
En el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto estará disponible en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables.”

Esta modificación de criterio supone una ampliación del plazo de la Ley 18/2022 para las empresas que facturen ms de ocho millones de euros (les da año y medio en lugar del plazo de un año que les concede la Ley) y un acortamiento del plazo para las de menos de ocho millones de euros (se les acorta a uno y medio en lugar de los dos que establece la Ley). **No obstante, existiendo una contradicción entre las dos normas, y aplicando el principio de jerarquía normativa, habrá que entender que para las empresas de más de ocho millones de facturación la Ley 18/2022 “tendrá efecto” desde el 5 de diciembre de 2024, pero que dispondrán de plazo para la implantación hasta el 1 de julio de 2025 y que, para las empresas de menos de ocho millones de euros de facturación, la Ley 18/2022 tendrá efecto desde el 5 de diciembre de 2025 en el que tendrán que empezar a emitir la factura por medios electrónicos, sin que les afecte, por lo tanto, el plazo reglamentario.**

“A efectos de lo dispuesto en esta ley:

No obstante, además, hay que tener en cuenta que:

a) El artículo 3.3 del Reglamento dice que: *“El presente*

Reglamento no se aplicará a los contribuyentes que lleven los libros registros en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.” De nuevo en este caso habrá que entender que respecto de estas empresas, que incluyen como mínimo a todas las de más de seis millones de euros de facturación (las de la UGE), la Ley 18/2022 cobrará vigor y efecto desde el 5 de diciembre de 2024, pero que, no obstante, tendrán un plazo aún indeterminado para poner en marcha el sistema. En este caso parece que la moratoria enlaza con la necesidad de compatibilizar el **SII con el VERIFACTU** (sistema de validación de facturas electrónicas conforme al código QR y/o el código alfanumérico) ambos de la AEAT.

b) La entrada en vigor del artículo 12 está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Se encuentran obligados a emitir factura electrónica, conforme al artículo 3 del Reglamento:

La expedición de la factura electrónica podrá hacerse mediante el programa que facilita la propia AEAT o mediante los programas de los suministradores que hayan certificado (artículo 13 del ReglamentoI, que cumplen los requisitos que establece el propio Reglamento en sus artículos 8, 10 y 11.

“*El presente Reglamento se aplicará a los obligados tributarios que se indican a continuación, que utilicen sistemas informáticos de facturación, aunque solo los usen*

para una parte de su actividad:

a) Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

No estarán sometidas a las obligaciones establecidas en este real decreto las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
Las entidades parcialmente exentas a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la misma Ley estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.

c) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros.

La expedición de la factura electrónica podrá hacerse mediante el programa que facilita la propia AEAT o mediante los programas de los suministradores que hayan certificado (artículo 13 del Reglamento), que cumplen los requisitos que establece el propio Reglamento en sus artículos 8, 10 y 11.

Artículo 8. Requisitos de los sistemas informáticos de facturación

1. Los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento deberán garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación regulados en los artículos 9, 10 y 11 de este Reglamento.

El sistema informático deberá tener capacidad de remitir por medios electrónicos a la Administración tributaria, de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente, todos los registros de facturación generados a que se refieren los artículos 9, 10 y 11 de este Reglamento.

2. El sistema informático deberá garantizar:

a) La integridad e inalterabilidad de los registros de facturación de forma que, una vez generados y registrados, no puedan ser alterados sin que el sistema informático lo detecte y avise de ello.
Se entenderá por alteración de los registros de facturación la ocultación o eliminación de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la ocultación o modificación, total o parcial, de los datos de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la adición de registros de facturación, simulados o falsos, distintos a los originalmente generados y registrados por el sistema informático.

Cualquier necesidad de corrección o anulación de los datos registrados deberá ser realizada mediante al menos un registro de facturación adicional posterior, de forma que se conserven inalterables los datos originalmente registrados.
La integridad e inalterabilidad de los datos registrados se asegurará utilizando cualquier proceso técnico fiable que garantice el carácter fidedigno y completo de los registros de facturación desde que hayan sido grabados en el sistema informático.

b) La trazabilidad de los registros de facturación, que deberán estar encadenados de manera que pueda verificarse su rastro siguiendo su secuencia de creación desde el primero al último. A estos efectos, el sistema informático deberá proporcionar funcionalidades que permitan el seguimiento de los datos registrados de forma clara y fiable.
Cualquier funcionalidad o mecanismo que permita alterar u ocultar el rastro de las operaciones supone un incumplimiento de este requisito.

Todos los datos registrados deberán encontrarse correctamente fechados, indicando el momento en que se efectúa el registro.

c) La conservación, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la accesibilidad y legibilidad, de todos los registros de facturación generados por el propio sistema informático.

El sistema informático deberá contar con un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro de los registros de facturación generados por él, que deberán poder ser exportados a un almacenamiento externo en formato electrónico legible.

3. El sistema informático deberá contar con un registro de eventos que recoja automáticamente, en el momento en que se produzcan, determinadas interacciones con dicho sistema informático, operaciones realizadas con él o sucesos ocurridos durante su uso, guardando los datos correspondientes a cada uno de ellos, que deberán poder ser consultados desde el propio sistema informático.
El sistema informático deberá garantizar para este registro de eventos y su contenido el cumplimiento de las características que se determinen.

4. En los sistemas informáticos deberá encontrarse debidamente disociado el acceso a la información con trascendencia tributaria del acceso a la posible información confidencial de carácter no patrimonial, de forma que la Administración tributaria pueda acceder directamente a la consulta y al resto de funcionalidades exigidas sobre la información de los registros de facturación y de eventos, según se establece en el artículo 8 y en el artículo 14 de este Reglamento.

Los requisitos de los registros de facturas son los regulados en los artículos 10 y 11 del Reglamento:

Artículo 10. Contenido del registro de facturación de alta.

1. El registro informático de facturación de alta incluirá la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a expedir la

factura.

b) Cuando sea obligatorio de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, el número de identificación fiscal (en su caso, atribuido por la Administración tributaria competente de cualquier Estado miembro de la Unión Europea) y nombre y apellidos, razón o denominación social completa de la persona o entidad destinataria de las operaciones.

c) Indicación de si la factura ha sido expedida por la propia persona o entidad que realiza las operaciones, por sus destinatarios o por terceros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
En su caso, número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario o tercero a que se refiere el artículo 6 de este Reglamento, que utilice algún sistema informático de los citados en el artículo 7 de este Reglamento.

d) El número y, en su caso, serie de la factura.

e) La fecha de expedición de la factura y la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan en ella, o se haya recibido el pago anticipado, en su caso, si la fecha del pago es distinta a la de expedición de la factura.

f) El tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada y, en su caso, el detalle adicional que proceda para la correcta identificación de la

tipología de factura expedida.

g) Si la factura tiene la consideración de rectificativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, indicación de su tipo, características y, en particular, la identificación de las facturas rectificadas cuando sea preceptiva.

h) Si la factura corresponde a una factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, identificación de las facturas simplificadas sustituidas.

i) La descripción general de las operaciones.

j) El importe total de la factura.

k) Indicación del régimen o regímenes aplicados a las operaciones documentadas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, o de otras operaciones con trascendencia tributaria.

l) Indicación de si el destinatario de la factura es el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo previsto en los ordinales 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

m) La base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre,

del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo o tipos impositivos aplicados, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo o tipos del recargo de equivalencia aplicados, y la cuota del recargo de equivalencia.
Se informará además si la operación documentada ha sido realizada por un contribuyente al que le sea de aplicación el régimen simplificado o el régimen de recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Si la operación que se documenta está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe de la base imponible exenta e indicación de que está exenta o de la causa de exención.

n) Si la operación no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe que corresponde a dicha operación y la causa de la no sujeción al impuesto.

ñ) Cuando no se trate del primer registro de facturación generado por el sistema informático, el número y, en su caso, la serie, así como la fecha de expedición de la factura que consta en el registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior, junto con parte de la huella o «hash» de dicho registro anterior.

o) El código de identificación del sistema informático utilizado, así como otros datos referentes a dicho sistema informático que genera el registro de facturación de alta que, además de servir para identificar al mencionado sistema informático, permitan conocer las características del mismo y de su instalación, junto con los datos identificativos del productor del citado sistema informático.

p) Fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de alta.

q) Características adicionales que permitan conocer las circunstancias de generación del registro de facturación de alta.

2. Todos los importes monetarios que consten en el registro de facturación de alta deberán expresarse en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro tendrá que efectuarse en el registro la correspondiente conversión.

Artículo 11. Generación y contenido del registro de facturación de anulación.

1. Procederá la generación de un registro de facturación de anulación cuando se haya emitido erróneamente una factura y sea por lo tanto necesario anular su correspondiente registro de facturación de alta.

2. El registro de facturación de anulación incluirá la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a generar el registro de facturación de anulación.

b) Indicación de si el registro de facturación de anulación ha sido generado por la propia persona o entidad que realiza las operaciones, por sus destinarios o por terceros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En su caso, número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario o tercero a que se refiere el artículo 6 de este Reglamento, que utilice algún sistema informático de los citados en el artículo 7 de este Reglamento.

c) El número y, en su caso, serie de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule.

d) La fecha de expedición de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule.

e) Cuando no se trate del primer registro de facturación generado por el sistema informático, el número y, en su caso, la serie, así como la fecha de expedición de la factura que consta en el registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior, junto con parte de la huella o «hash» de dicho registro anterior.

f) El código de identificación del sistema informático utilizado, así como otros datos referentes a dicho sistema informático que genera el registro de facturación de anulación que, además de servir para identificar al mencionado sistema informático, permitan conocer las características del mismo y de su instalación, junto con los datos identificativos del productor del citado sistema informático.

g) Fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de anulación.

h) Características adicionales que permitan conocer las circunstancias de generación del registro de facturación de anulación.

Por último tenemos que reseñar que los artículos 15 y 16 del Reglamento permiten a los contribuyentes que hayan puesto los medios técnicos para ello remitir a la AEAT" efectivamente por medios electrónicos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente todos los registros de facturación generados" que "tendrán la consideración de «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «Sistemas VERI*FACTU». Por otra parte, el artículo 17 permite a los receptores de las facturas "proporcionar de forma voluntaria determinada información de la misma a la Agencia Estatal de Administración Tributaria facilitando los datos contenidos en el código «QR» de la factura, lo que puede realizarse con un dispositivo con capacidad para la lectura del código y de transmisión y recepción de datos."" En aquellos casos en los que en la factura figure la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU», esta remisión por parte del receptor le permitirá verificar que la factura recibida ha sido remitida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el emisor de la misma."

Al final, se trata de que la mayor parte de las transacciones de los contribuyentes sean puestas, prácticamente en tiempo real, en conocimiento de la Administración lo que permite un control tributario cada vez mas exhaustivo.

Alberto Berdión
Socio Director.

SOBRE EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

Impuesto Ilegal – Solidaridad de las grandes fortunas

Consideraciones sobre su constitucionalidad

La verdad es que María Jesús Montero está pulverizando el récord, casi insuperable, de “nepotismo” legislativo establecido por Cristobal Montoro, que ya dejó el listón muy alto.

El nuevo impuesto se incorpora por vía de enmiendas a la “Proposición de Ley para el establecimiento de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito”, que la Ley califica como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, añadiendo a este título “y del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.”

No vamos a analizar ahora la naturaleza jurídica de las dos primeras prestaciones, que, más allá de su denominación formal, son prestaciones claramente tributarias, puesto que sólo se pueden considerar como prestaciones patrimoniales de carácter no tributario aquellas distintas de las tasas, contribuciones especiales e impuestos, que se exijan de forma coactiva, respondan a fines de interés general y vengan exigidas por la forma específica en que se preste un servicio, correspondiendo su exacción si se presta de forma directa por personificación privada o por gestión indirecta. En concreto se entienden por prestaciones patrimoniales públicas no tributarias las exigidas por explotar obras o prestar servicios en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente pública y demás. Tratándose de prestaciones tributarias, si no son tasas, ni contribuciones especiales, sólo pueden ser impuestos y, más concretamente, impuestos finalistas, puesto que su finalidad está definida en la propia norma (en el caso de la que recae sobre las entidades de crédito: “financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia”).

Se mezclan, por lo tanto, **en una misma ley dos gravámenes no tributarios, que en realidad son impuestos finalistas,** con un supuesto nuevo impuesto directo de ámbito estatal, que, en realidad es una reasunción parcial del Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las CCAA.

Este extraño procedimiento, tratándose, además, de una norma tributaria, que requiere de garantías reforzadas en su tramitación, **infringe claramente los principios generales de buena regulación** que se recogen en el artículo 129 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común.

Esta norma vincula directamente al ejecutivo en el contexto de su iniciativa legislativa y su potestad reglamentaria, pero también recoge principios generales de carácter constitucional como los de seguridad jurídica y confianza legitima, derivados del artículo 9.3 del TC. Resulta muy dudoso, por ejemplo, que la norma se justifique por r**azones "válidas" de interés general**, puesto que lo que realmente pretende, según su propio preámbulo, es una armonización tributaria, que legalmente solo se podría hacer mediante la reforma de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Tampoco cumple los p**rincipios de necesidad y eficacia,** puesto que su efectividad recaudatoria resulta muy limitada y se incumple el deber de cuantificar (se echan de menos los preceptivos informes) las repercusiones y efectos de la norma, pese a tratarse de una norma tributaria que, lógicamente, afecta a los ingresos públicos.

Entrando ya al fondo del asunto, resulta evidente que **esta norma infringe frontalmente la Constitución, la LOFCA y los Estatutos de Autonomía de las CCAA que tengan cedido el impuesto sobre el Patrimonio**.

Efectivamente, el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, (LOFCA), en concordancia con el artículo 157 del Texto Constitucional, regula los tributos cedidos por el Estado como una de las fuentes de financiación de las CCAA. Esta cesión se realiza mediante precepto expreso en el estatuto de autonomía correspondiente. Entre estos tributos cedidos se encuentra, en la mayor parte de las CCAA, el Impuesto sobre el Patrimonio. El propio preámbulo de la proposición de la Ley que comentamos dice que "(V) la segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen de patrimonio en las distintas CCAA". No lo podía dejar más claro. Mediante esta Ley, sin contar con las mayorías parlamentarias necesarias, se pretende dejar en suspenso, por vía de hecho, las normas citadas, estableciendo un nuevo impuesto que no constituye otra cosa que una intervención por parte del Estado en la parte alta de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las CCAA, que, por lo tanto, pierden parcialmente la gestión del mismo. Además, mediante esta norma, por vía de hecho, sin usar el procedimiento de reforma constitucional, se está creando una nueva categoría entre las fuentes de financiación de las CCAA que hasta la fecha se financiaban con tres tipos de impuestos: a) Los impuestos propios, b) Los impuestos cedidos por el Estado cuya atribución es integral incluyendo la gestión de los mismos (caso del Impuesto sobre el Patrimonio) y c) la participación sobre impuestos del Estado (caso del IRPF), a los que se añade ahora una nueva categoría: d) El impuesto cedido de forma parcial, puesto que el Estado recupera para si la gestión y recaudación de un tramo de la tarifa.

También se está vulnerando el artículo 6.2) de la LOFCA y la doctrina constitucional y jurisprudencial que en base al artículo 31 del Texto Constitucional, prohíbe gravar dos veces el mismo hecho imponible. A este respecto resulta significativo que el Auto 269/2003 de 15 de junio del TC, que

se suele citar para establecer la constitucionalidad del doble gravamen, se basa en que el IIVTNU es un tributo directo de carácter real, mientras que el IRPF es un tributo directo de carácter personal, lo que no ocurre en este caso, en que estamos ante dos impuestos idénticos. Para evitar este problema se ha establecido que la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio sea deducible de la del Impuesto de Solidaridad. No obstante, este mecanismo de deducción íntegra, que puede salvar la inconstitucionalidad relativa al artículo 31 del TC, en ningún caso salva la que se desprende de la infracción del artículo 6.2) de la LOFCA, cuya razón de ser se asienta en este mismo precepto.

En conclusión, **el nuevo impuesto resulta claramente ilegal** en varios aspectos que son susceptibles de revisión por el Tribunal Constitucional en virtud del artículo 161.1. puntos a) y c) del Texto Constitucional.
Liquidación del Impuesto.

El hecho imponible está constituido por "la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio igual o superior a 3.000.000 de euros". Se encuentran exentos aquellos bienes que estén exentos conforme a la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP). Serán sujetos pasivos los que lo sean conforme a la LIP.
Las reglas de titularidad de los bienes serán, asimismo, las reguladas en el IP. La base imponible también se determinará conforme a las reglas del IP.

El problema es que **si todos estos aspectos se determinan conforme a la LIP, se produce un solapamiento de competencias en materia de revisión tributaria** y podría ocurrir que la CCAA declarara exento un concepto y el Estado considerara lo contrario o que se estimara una titularidad diferente por cada

administración.
La base imponible así determinada se reducirá en 700.000 euros en concepto de mínimo exento (solo se pagará por el exceso sobre 3.700.000 euros).

Los tipos serán del 1,7 % entre 3.000.000 y 5.347.998, del 2,1 % hasta 10.695.996 y el 3,5 % en adelante. La cuota íntegra junto con las del IRPF y el IP no podrá exceder del 60 % de las bases imponibles del IRPF con los mismos criterios ya establecido en la LIP. De la cuota resultante se podrá restar la que se haya pagado por el IP en el mismo periodo. Será aplicable la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos ya establecido para el IP. Se hace responsable a los bienes gananciales del importe de la cuota liquidada.

Están obligados a presentar autoliquidación exclusivamente aquellos contribuyentes que tengan cuota a ingresar, salvo los que tributan directamente por la declaración del IP al Estado (los de las CCAA que no lo tengan cedido).
Si la Ley se aprueba antes del 31/12/2022 el primer ejercicio gravado será el 2022.En conclusión

Más que de un mecanismo recaudatorio nos encontramos ante un **mecanismo armonizador dirigido contra aquellas CCAA (Andalucía y Madrid)** que han bonificado al 100 % (o al 50 % como Galicia) el Impuesto sobre el Patrimonio.
No obstante, se trata de un fraude de ley tan evidente, en infracción palmaria de la LOFCA, los estatutos de autonomía y la Constitución, que cabe esperar que tenga una vigencia limitada en el tiempo hasta su anulación por el Tribunal Constitucional con efectos “ex tunc”, que **permitirá reclamar las cuotas ingresadas hasta ese momento**. En esta situación, **nuestra recomendación sería pagar el impuesto y,**

posteriormente, solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

Alberto Berdión Osuna.
Socio Director.

MODIFICACIONES FISCALES CONTEMPLADAS EN LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA EL AÑO 2023

Debido a la doctrina constitucional sobre los límites

materiales de las leyes de presupuestos (qué modificaciones fiscales se pueden realizar y cuáles no mediante estas leyes), la parte relevante de los incrementos tributarios más anunciados (impuestos a la banca, a las eléctricas y a las grandes fortunas) se tendrán que realizar mediante la aprobación de normativa específica, actualmente en tramitación, que comentaremos según se vaya materializando.

Por otra parte, en estos presupuestos la gran novedad, más que lo que se hace, es lo que no se hace: **No se deflacta la tarifa del IRPF para ajustarla a la inflación**. Se suele decir, y es totalmente cierto, que la inflación es el impuesto de los pobres. Esto es así porque, aunque afecta al consumo de todas las familias, su efecto se concentra sobre las rentas más bajas que son las que dedican un mayor porcentaje de su renta al consumo. Desde el punto de vista del IRPF, a la inflación se la denomina, también, "el impuesto silencioso" porque **desliza hacía tipos superiores tramos de renta que no han variado su poder adquisitivo real.** Esto ocurre así porque la tarifa del IRPF, atendiendo al mandato constitucional contenido en el artículo 31 del TC, es progresiva (los tipos suben en proporción a los ingresos). Con esto se consigue que paguen porcentualmente más (a tipos superiores) las rentas más altas que las más bajas. Si esa progresividad no se ajusta en función de la inflación, se produce un efecto recaudatorio indeseado: cualquier subida salarial inferior al IPC produce un incremento del tipo del IRPF que no iría acompañado de un incremento real del poder adquisitivo. En otras palabras, la no deflactación de la tarifa del IRPF supone una subida de impuestos encubierta que afecta más a las rentas bajas que a las más elevadas. Esta subida "oculta" del impuesto ha sido habitual a lo largo de estos años y ha permitido aumentar la presión fiscal sin el desgaste electoral correspondiente, pero resulta especialmente sangrante en un escenario como el actual de retracción del PIB e inflación desbocada.

A este efecto perverso se suma el que produce la modificación de los parámetros de cálculo de la reducción aplicable a las rentas del trabajo y de actividades profesionales, que se ha ampliado al extenderse la horquilla entre el límite total de rentas por encima de las cuales no se aplica la reducción y el importe de rentas que permiten obtener la reducción completa (segmento "phase-out"). Este efecto implica que **en 2023 cada subida de 100 € de sueldo suponga en este tramo una subida de 114 € en la base imponible, que tributa al tipo marginal (24 %), rompiendo la progresividad.**

Los nuevos parámetros son los siguientes:

Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5€ (antes 16.825€) siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

6.498€ (antes 5.565€) si los rendimientos netos del trabajo son iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 13.115€).

6.498€ (antes 5.5656€) menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,5) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5€ si los rendimientos netos del trabajo están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€.

Se pospone el efecto de este cambio sobre las retenciones de IRPF hasta febrero de 2023.

En cuanto a la reducción equivalente en los rendimientos de

actividades económicas para los TRADE se establece que:

Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5€ (antes 14.450€), siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500€:

6.498€ si los rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 11.250).

6.498€ menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,15625) la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5€ (antes 11.250€) si los rendimientos netos de actividades económicas están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€ (antes 11.250 y 14.450€, respectivamente).

Otras novedades en el IRPF serían:

1.- Se eleva el umbral inferior de la obligación para no declarar respecto de los perceptores que tengan rendimientos del trabajo. En concreto, no están obligados a presentar la autoliquidación del Impuesto los contribuyentes que perciban rentas del trabajo de más de un pagador (y en otros supuestos muy concretos, como antes), si la suma de dichos rendimientos no superan los 15.000€ (antes 14.000€).

2.- El porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7 por 100 (antes 5 por 100).

3.- Se eleva al 10 por 100 la reducción general aplicable sobre el rendimiento neto de módulos obtenido en el período impositivo 2023. Los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2023 en un 10 por 100, en la forma que se establezca en la Orden por la que se aprueben los signos, índices o módulos para dicho ejercicio.

Se prorrogan los límites excluyentes del método de estimación objetiva para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023. En concreto, las magnitudes de 150.000 y 75.000€ quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente. Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000€ queda fijada en 250.000€.

4.- Se aumenta el límite absoluto de aportación de 1.500€ en proporción a la aportación empresarial.

5.- Se incrementa al 27 % el tipo para la base imponible del ahorro sobre rentas superiores a 200.000 € y se crea un nuevo tramo para el exceso sobre 300.000 € que pasa a tributar al 28 %.

6.- Se modifica la deducción por maternidad.

7.- Se añade con carácter indefinido una disposición adicional quincuagésima quinta conforme a la cual la imputación del 1,1 por ciento prevista en el artículo 85 de la LIRPF resultará de aplicación en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general siempre que hubieran entrado en vigor desde enero de 2012.

8.- Se establece una retención reducida sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias artísticas o científicas que si en el año anterior fueron inferiores a 15.000,00 € y supusieron el 75 % de la sumatoria de todas las actividades económicas.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades la única novedad relevante es que se reduce con carácter indefinido el tipo impositivo para entidades que en el periodo impositivo anterior hayan facturado menos de un millón de euros.

En lo referente al IVA hay novedades significativas que por su ámbito especializado han pasado más desapercibidas:

1.- Se amplia a seis meses el plazo de tres meses que prevé el artículo 80 de la LIVA para realizar la rectificación de la base imponible siempre y cuando se cumplan los demás requisitos (antigüedad de la deuda de un año (o seis meses en las de reducida dimensión) y reclamación previa que se flexibiliza para permitir hacerla por cualquier medio fehaciente).

2.- Se modifica la norma de cierre del artículo 70 de la LIVA para servicios que conforme al artículo 69 no se presten en Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) pese a que su explotación efectiva se realice en el mismo. Esta norma no será de aplicación en las prestaciones de servicios entre empresarios que realicen actividades con derecho a deducción, manteniéndose para empresarios que no generan ese derecho, tales como los del sector financiero y el de seguros. Se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles a consumidores finales no establecidos en la UE cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se

realiza en el TAI. Dicha cláusula será del mismo modo aplicable a los servicios de arrendamiento de medios de transporte, para evitar situaciones de fraude o elusión fiscal.

3.- Se modifica el artículo 84 de la LIVA excluyendo de su aplicación a los arrendamientos de inmuebles sujetas y no exentas y la extiende a las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil, entregas de estos residuos y materiales de recuperación.

4.- Modifica el artículo 73 de la LIVA eliminado el umbral para el caso de entregas que se realicen desde un país diferente de el del establecimiento y el 68. Cuarto en coherencia con el anterior.

5.- Otras novedades:

Prórroga para el periodo de 2023 de los **límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (250.000,00 €).**

Se establece un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocación de tales regímenes.

Exención a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes realizados por las **Fuerzas Armadas de los EM,** para su uso o del personal civil a su servicio, así como para el suministro en los comedores o cantinas de los mismos (equiparación con las establecidas previamente para OTAN).

Reducción del IVA al 4% en tampones, compresas y protegeslips, así como los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

En cuanto a otros impuestos, se corrigen los tramos máximos de devengo de la Base Imponible contemplados en el artículo 107 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales para el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal).

Se añaden nuevas actividades a la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Alberto Berdión Osuna
Socio Director

EL KIT DIGITAL CONFORME A LA ETD/1498/2021 DE 29 DE DICIEMBRE

Dejando de lado la terminología futurista y tecnocrática que impregna todo lo relativo a los famosos (aunque difíciles de encontrar) fondos “Next Generation”, estamos ante una simple ayuda finalista para la digitalización de las PYMEs.

El interés manifiesto de esta ayuda es el de estimularlas a mejorar su entorno digital, adaptándose al nuevo marco tecnológico (oficina virtual, comercio electrónico, redes sociales y automatización de procesos). **El interés implícito es el de poder completar los procesos de control fiscal como el SII (Suministro inmediato de Información)**, que, de momento, pese a la intención inicial, no han podido ser generalizados como obligatorios salvo para Grandes Empresas.

Se regula en la Orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la digitalización de pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo, en el marco de la Agenda España Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025 y el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España -Financiado por la Unión Europea- Next Generation EU (Programa Kit Digital).

BENEFICIARIOS DE LAS AYUDAS

1. Podrán ser beneficiarios de estas ayudas las pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo cuyo domicilio fiscal esté ubicado en territorio español.

2. Se establecen a tal efecto los siguientes segmentos de beneficiarios según el número de empleados y la categoría de empresa de conformidad con la definición del Reglamento (UE) n.º 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, que incluye a las personas en situación de autoempleo:

a) Segmento I: Pequeñas empresas entre 10 y menos de 50 empleados (hasta 12.000 € de ayudas).
b) Segmento II: Pequeñas empresas o Microempresas entre 3 y menos de 10 empleados (hasta 6.000 € de ayudas).
c) Segmento III: Pequeñas empresas o Microempresas de entre 0 y menos de 3 empleados (hasta 2.000 € de ayudas).

3. Las convocatorias determinarán el segmento o los segmentos de beneficiarios que podrán solicitar la subvención pública correspondiente.

FINALIDADES FINANCIADAS

I. **Sitio web y presencia en internet**

Objetivo: Expansión de la presencia en internet de la pyme mediante la creación de una página web y/o la prestación de servicios que proporcionen posicionamiento básico en internet.

Importe de la ayuda: 2.000€ en cualquier segmento

II. Comercio electrónico

Objetivo: Creación de una tienda online de compraventa de productos y/o servicios que utilice medios digitales para su intercambio.

Importe de la ayuda: 2.000€ en cualquier segmento

III. Gestión de redes sociales

Objetivo: Promocionar a las empresas beneficiarias en redes sociales.

Importe de la ayuda: Segmento III 2.000€ y Segmentos I y II 2.500€

IV. Gestión de clientes

Objetivo: Digitalizar y optimizar la gestión de las relaciones comerciales con los clientes.

Importe de la ayuda: Segmentos II y III 2.000 €, Segmento I

4.000 € (3 usuarios)

V. Business Intelligence y Analítica

Objetivo: Explotación de datos de la empresa para la mejora del proceso de toma de decisiones.

Importe de la ayuda: Segmento III 1.500€, Segmento II 2.000€, Segmento I 4.000 € (3 usuarios)

VI. Gestión de procesos

Objetivo: Digitalizar y/o automatizar procesos de negocio relacionados con los aspectos operativos o productivos de las empresas beneficiarias.

Importe de la ayuda: Segmento III 500€, Segmento II 2.000€ (3 usuarios), Segmento I 6.000€ (10 usuarios)

VII. Factura electrónica

Objetivo: Digitalizar el flujo de emisión de facturas entre las empresas beneficiarias y sus clientes.

Importe de la ayuda: Segmento III 500€, SegmentoS I y II 1.000€ (3 usuarios)

VIII. Servicios y herramientas de oficina virtual

Objetivo: Implantar soluciones interactivas y funcionales que permitan la colaboración más eficiente entre los trabadores de las empresas beneficiarias.

Importe de la ayuda: 250€/usuario, Segmento III hasta 2, Segmento II hasta 9, Segmento I hasta 48 usuarios

IX. Comunicaciones seguras

Objetivo: Proporcionar a las empresas beneficiarias seguridad en las conexiones entre los dispositivos de sus empleados y la empresa.

Importe de la ayuda: 125€/usuario, Segmento III hasta 2, Segmento II hasta 9, Segmento I hasta 48 usuarios

X. Ciberseguridad

Objetivo: Proporcionar a las empresas beneficiarias seguridad básica y avanzada para los dispositivos de sus empleados.

Importe de la ayuda: 125 €/dispositivo, Segmento III hasta 2 , Segmento II hasta 9, Segmento I hasta 48 dispositivos.

GESTIÓN DE LAS AYUDAS

Se establecen dos categorías de agentes que colaboran en el proceso:

Las entidades colaboradoras que son:

1) La Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España actuará en nombre del órgano concedente, como entidad colaboradora a los efectos del artículo 12 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (EDL 2003/120317), en el seguimiento y en la comprobación de las ayudas concedidas en el marco del Programa Kit Digital, y cuyas condiciones y obligaciones se regularán mediante convenio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones (EDL 2003/120317), y en los correspondientes Manuales de Funciones y Procedimientos. Así mismo, colaborará en la verificación y validación de los Acuerdos de Prestación de Soluciones de Digitalización.

2). El Consejo General del Notariado para aquellas tareas que precisen del control de los apoderamientos de los representantes legales, en los términos y condiciones que se pacten en el correspondiente convenio.

Los Agentes Digitalizadores Adheridos: 1. Podrán ser Agentes Digitalizadores Adheridos las empresas, según la definición del Anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, que cumplan los siguientes requisitos y se adhieran al programa mediante

el procedimiento establecido en el apartado 6:

a) Una facturación acumulada de, al menos, 100.000 euros en los dos años anteriores a contar desde el momento de la presentación de la solicitud de adhesión, o 50.000 euros en el año anterior, en proyectos similares a los que se deben desarrollar para los beneficiarios en cualquiera de las categorías de soluciones de digitalización del anexo IV. Para el caso de las personas en situación de autoempleo sin trabajadores a su cargo, la facturación acumulada deberá ser de, al menos, 70.000 euros en los dos años anteriores a contar desde el momento de la presentación de la solicitud de adhesión, o 35.000 euros en el año anterior, en proyectos similares a los que se deben desarrollar para los beneficiarios en cualquiera de las categorías de soluciones de digitalización del Anexo IV. La facturación que se acredite deberá corresponder al mercado español.

b) Estar al corriente de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social.

c) No tener la consideración de empresa en crisis conforme a lo dispuesto en el artículo 2.18 del Reglamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junio de 2014, y al Anexo II de la presente orden .

El cumplimiento de los requisitos previstos en las letras a) a c) deberán acreditarse en la forma y con los medios que se determinen en el Anuncio de Adhesión.

2. Los Agentes Digitalizadores Adheridos serán los que podrán prestar las soluciones de digitalización objeto de subvención

cuyas referencias estén disponibles en el Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa, según se regula en el artículo 12.

3. Las obligaciones de los Agentes Digitalizadores Adheridos serán las siguientes:

a) Comunicar, en caso de requerimiento por parte de la Entidad Pública Empresarial Red.es, las empresas contratadas, en el supuesto de que las hubiera, con las que va a prestar cada una de las soluciones de digitalización, así como el empleo generado tanto en el Agente Digitalizador Adherido como en las distintas empresas contratadas, en su caso.

b) Mencionar, en las acciones de comunicación, publicaciones, páginas web o similares realizadas para la difusión de su condición de adheridos al Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa, que la financiación de las ayudas se efectúa con fondos del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España, financiado por el Plan europeo Next Generation EU.

c) Prestar la colaboración debida en las labores de comprobación de la correcta prestación de las actuaciones subvencionadas, especialmente, en el caso de auditorías realizadas hasta la finalización del Programa.

d) Colaborar en la justificación y presentar la documentación correspondiente a tales efectos de conformidad con el artículo 31 de la presente orden .

e) No promocionar a través de los canales y medios del Programa Kit Digital productos y servicios que no correspondan con las referencias publicadas en el Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa establecido de conformidad con el artículo 12, y no condicionar al beneficiario para que contrate cualquier otro producto que no corresponda el Catálogo de soluciones mencionado.

f) Cumplir todas las condiciones que estén contenidas en el Anuncio de Adhesión para ser agente digitalizador.

g) Comprometerse a generar en España el empleo que sea preciso para la prestación de los servicios vinculados a este Programa.

h) Mantener su domicilio fiscal y centro de prestación de las actividades objeto de subvención en la Unión Europea.

i) Cumplir con las obligaciones del artículo 11 de esta Orden en cada Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización que se formalice.

j) Establecer medidas eficaces y proporcionadas para evitar el fraude en el cumplimiento de lo exigido por la normativa de subvenciones públicas, así como para impedir la doble financiación y la falsificación de la documentación.

k) Para el caso de las Agentes Digitalizadores Adheridos de más de 1.000 empleados o que tengan un volumen anual de negocios superior a 100 millones de euros, prestar los servicios obligatoriamente en toda la geografía española,

mediante su propia red comercial o a través de terceros contratados. En estos casos, los Agentes Digitalizadores Adheridos deberán ejecutar, a través de las empresas que contraten, al menos el 50% del volumen de negocio obtenido como consecuencia de los Acuerdos de Prestación de Servicios de Digitalización suscritos en el marco del Programa Kit Digital. Este volumen se acreditará mediante declaración trimestral, que incluirá la inscripción de las empresas contratadas para la comercialización y prestación de las soluciones de digitalización comercializadas y el importe ejecutado, que deberá remitir cada Agente Digitalizador Adherido a la Entidad Pública Empresarial Red.es mediante un formulario habilitado a través de su Sede Electrónica.

Los Agentes Digitalizadores Adheridos remitirán anualmente la información prevista en las letras g) y h) a la Entidad Pública Empresarial Red.es mediante un formulario habilitado a través de su Sede Electrónica, de conformidad a lo establecido en el artículo 66.6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (EDL 2015/166690).

4. Los Agentes Digitalizadores podrán asistir de forma voluntaria a las empresas beneficiarias en la solicitud, gestión y acreditación de las ayudas correspondientes.

5. La adhesión al programa Kit Digital implica el compromiso de realizar buenas prácticas en la prestación de servicios a empresas.

6. Los interesados en adquirir la condición de Agente Digitalizador Adherido, deberán solicitar su adhesión en la Sede Electrónica del órgano concedente. El plazo para

solicitar la adhesión al Programa se iniciará el día de la publicación de un Anuncio de Adhesión abierto a todos los interesados, El procedimiento de adhesión se iniciará a solicitud del interesado y en los términos previstos en el Anexo III de estas bases.

7. Los Agentes Digitalizadores Adheridos estarán sujetos a un procedimiento de control por parte de la Entidad Pública Empresarial Red.es. Este procedimiento de control abarcará los requisitos y obligaciones establecidas en estas Bases para dichos Agentes y se establecerá de forma continua durante el periodo de vigencia del programa Kit Digital. En caso de detectarse el incumplimiento de cualquiera de los requisitos u obligaciones dispuestos en la presente orden y en la convocatoria correspondiente, se darán de baja todas las referencias que el Agente Digitalizador Adherido hubiera dado de alta en el en el Catálogo de Soluciones de Digitalización del artículo 12, previa audiencia al mismo por plazo de 5 días, sin perjuicio del reintegro y de la imposición de sanciones en aplicación de la Ley general de Subvenciones.

8. La condición de Agente Digitalizador Adherido al Programa podrá perderse mediante petición expresa del interesado siempre y cuando no existan trabajos pendientes de realizar o justificar derivados de los Acuerdos de Prestación de Soluciones Digitales que hubiera formalizado con los beneficiarios.

PROCEDIMIENTO

La empresa beneficiaria deberá firmar un Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización con un Agente

Digitalizador Adherido.

El beneficiario y el Agente Digitalizador Adherido deberán firmar electrónicamente la Propuesta de Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización ante la Cámara de Comercio.

Estos acuerdos serán validos y tendrán efectos una vez realizada la comprobación de su adecuación por la Cámara de Comercio.

Desde un punto de vista práctico serán las empresas que se encuentren en condiciones de prestar los servicios subvencionados las que se homologuen como Agentes Digitalizadores Adheridos y tomen contacto con sus potenciales clientes al objeto de ofrecerles las soluciones de digitalización, incluyendo en su propuesta, como un argumento comercial, la gestión del bono digital correspondiente. Otra opción es que sean las propias empresas interesadas las que soliciten de la Cámara de Comercio el listado de agentes y servicios adheridos. En cualquier caso, como en el caso de las ayudas de formación, la única vía para obtener la subvención es contratar con un agente adherido la prestación de un servicio compatible con las ayudas para que este descuente de su factura el bono digital.

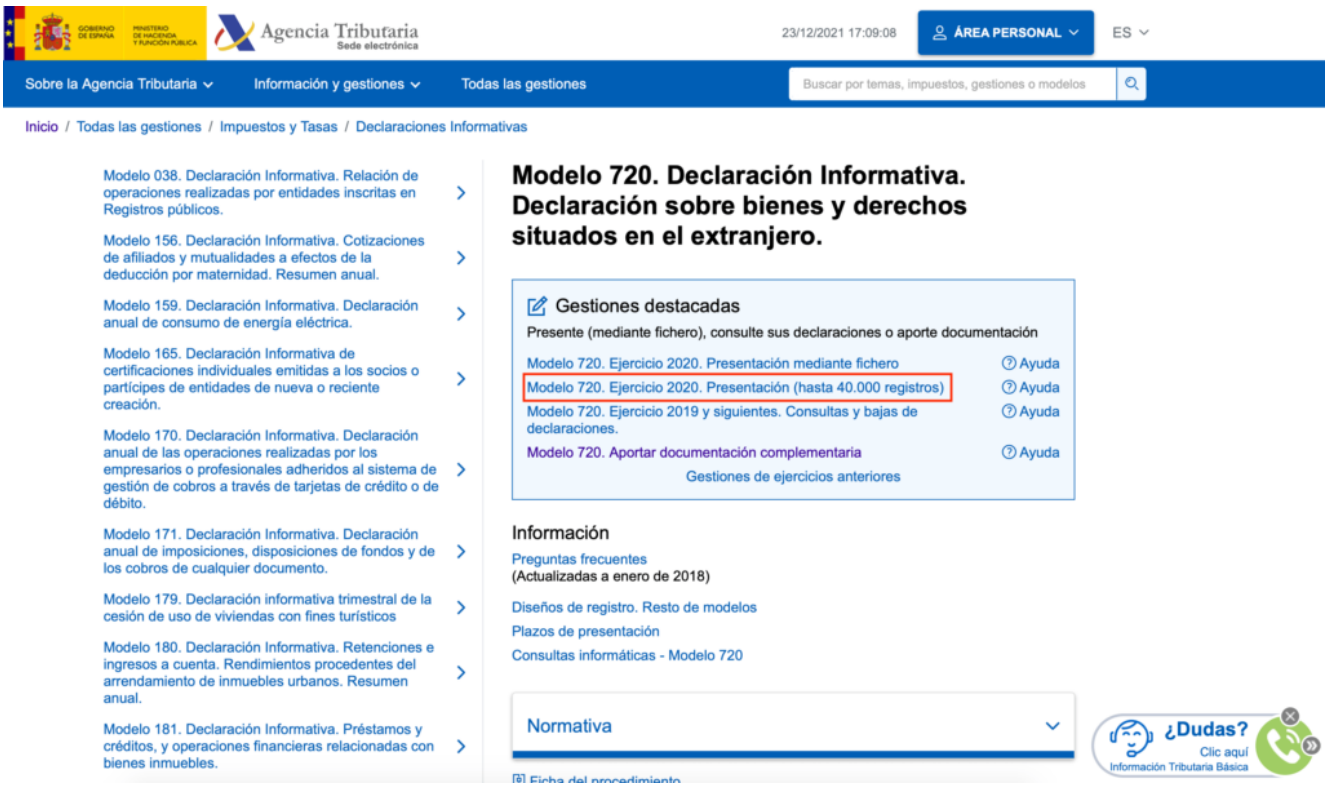
CONCLUSIÓN

Se trata de ayudas poco significativas que pueden estimular las decisiones de inversión en digitalización de las PYMES en un contexto económico favorable, pero que están destinado al fracaso en un contexto de crisis económica.

Alberto Berdión Osuna
IBERISLEX SERVICIOS EMPRESARIALES S.L

Socio director.

UN FINAL CANTADO. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE) SOBRE LA DECLARACIÓN DE BIENES EN EL EXTRANJERO (MODELO 720).



La obligación de declarar los bienes en el extranjero mediante el modelo 720 se introdujo mediante la reforma que la Ley

7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude Esta norma, incorporaba una disposición adicional, la decimoctava, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria, y reformaba los artículos 39 de la Ley del IRPF y 4 de la Ley LIS y se desarrolló a nivel reglamentario, mediante la modificación de los artículos 42 bis , 42 ter y 54 bis 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 que fueron introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre , por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Mediante esta reforma se introducía una nueva obligación informativa, a cumplimentar en el mes de marzo de cada año, en la que se declaraban los importes superiores a cincuenta mil euros de tres tipos de bienes y derechos:

a) Las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

b) Los valores, derechos, seguros y rentas, gestionados u obtenidas en el extranjero.

c) Los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Esto, en sí mismo no era ilegal, pero sí lo era, y así lo ha declarado ahora el TJUE, que **los bienes situados en el extranjero y no declarados a la Administración, que fueran detectados por los servicios de Inspección se tratarían como ganancias patrimoniales no justificadas** y se integrarían en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos.

Además, se establecían **sanciones fijas de un importe desproporcionado** (5.000 € por cada activo con un mínimo de 10.000 € por cada categoría de bienes) y proporcionales del 150 % sobre los rendimientos así aflorados.

Esto significa que un contribuyente por el IRPF que tuviera un millón de euros en una cuenta numeradas en Suiza no declarada tendría que pagar si le "pillaban" como si hubiera obtenido rentas de un millón de euros en el ejercicio más antiguo de los no prescritos y al tipo general (1.000.000 x 0,5 = 500.000 €) y, además una multa de 750.000 €. En otras palabras, **tendría que pedir un préstamo para pagar a la Administración porque el importe total liquidado excedería del que motivaba la liquidación**.

Todo esto era **notoriamente inconstitucional** porque:

1) quebrantaba completamente el principio de seguridad jurídica, asociado al de tutela del artículo 24 del TC, al

declarar la imprescriptibilidad de hecho de este concepto de regularización tributaria, incluso contra prescripciones ya obtenidas,

2) basaba la regularización en una especie de presunción iuris et de iure de que los bienes no declarados no habían tributado en el momento de su obtención (rompía el principio de carga de la prueba y con ello vulneraba el derecho de tutela del artículo 24 del TC y

3) lo desproporcionado de las sanciones producía un efecto confiscatorio vulnerando el derecho constitucional de capacidad económica (artículo 31 del TC).

La Sentencia del TJUE, por razones sistemáticas (se limita a analizar la conformidad de las norma con el derecho comunitario), no puede entrar en todas estas consideraciones, pero sí declara ahora que todo este conjunto de aberraciones jurídicas y constitucionales, producían, además, una discriminación entre los bienes situados en el extranjero y los situados en territorio nacional, que resulta contraria a los tratados comunitarios.

Esta sentencia del TJUE no resulta novedosa porque va en la misma línea que todas y cada una de las opiniones vertidas hasta la fecha por organismos nacionales e internacionales, que han sido sistemáticas desatendidas por los gobiernos del PP (responsable del engendro) y del PSOE (que lo ha mantenido y gestionado). Su proximidad con la emitida por el Tribunal Constitucional sobre la plusvalía municipal (otra regulación notoriamente inconstitucional), pone de manifiesto un problema de fondo, la absoluta falta de respeto de nuestra partitocracia gobernante por el principio de legalidad. La

democracia del setenta y ocho ha degenerado en un sistema en el que los partidos políticos, con la colaboración de los medios de comunicación, tienen el control absoluto de la "esfera pública" y han establecido un monopolio de facto de la representación política.

Son los partidos políticos los que determinan quién se puede presentar a las elecciones con una mínima posibilidad de éxito y quienes controlan luego el voto de estos parlamentarios (de nuevo en contra de la Constitución que establece que ese voto no está vinculado) para elegir al ejecutivo. Controlados el poder ejecutivo y el poder legislativo, solo queda el poder judicial cuyo marco jurídico y dotación de medios, no está pensado para controlar un ejercicio tan radicalmente abusivo e ilegal del poder (se supone que la administración actúa conforme a derecho). Que el sistema establecido por el modelo 720, igual que el establecido para las plusvalías municipales por la LHL, pese a ser manifiestamente ilegal se haya mantenido durante casi diez años (muchos más el de la LPH para las plusvalías municipales), pese a las críticas de los expertos nacionales y las instituciones internacionales, incluida la comisión europea, denota que los poderes públicos se sienten ya tan impunes que solo respetan el marco institucional para mantener una apariencia, cada vez más tenue, de legitimidad.

El 15 de febrero de 2017 la Comisión Europea emitió un dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el derecho de la Unión de los aspectos sancionadores de la regulación española en este asunto. Posteriormente, se produjo el dictamen del abogado general que se centró en las sanciones, dejando de lado otros aspectos de la norma. Por fin, hoy, 27 de enero de 2022, se ha publicado la Sentencia del TJUE con un alcance más amplio de lo que se esperaba, declarando que España ha incumplido las obligaciones que le

incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales porque la obligación de presentación del modelo 720 y las sanciones derivadas de su incumplimiento, no tienen equivalencia con las establecidas para el caso de los bienes situados en España y, por lo tanto, establecen una discriminación en función del lugar en el que se encuentren.

Concretamente se entiende que España ha incumplido su obligación de garantizar la libre circulación de capitales porque:

1.- Se hace equivalente la mera tenencia de los bienes con una ganancia patrimonial no justificada, sin ni siquiera admitir el amparo de la prescripción. El Tribunal considera que una presunción de no prescripción que admitiera prueba en contrario no sería desproporcionada. Por el contrario, el sistema aplicado no solo produce la imprescriptibilidad de las supuestas ganancias patrimoniales, sino que enerva prescripciones ya producidas, infringiendo el principio de seguridad jurídica.
"al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;"
2.- Se sanciona de forma desproporcionada la infracción tributaria con una multa proporcional de hasta el 150 % de la regularización efectuada.

3.- Se imponen otras de cuantía fija que resultan muy elevadas para infracciones meramente formales del contribuyente.

Todo esto discrimina la tenencia de bienes en el extranjero respecto de la de bienes en territorio nacional e implica el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incuben conforme al artículo 63 TFUE y 40 del acuerdo EEE.

Visto el contenido de la Sentencia nos tenemos que hacer la siguiente pregunta: ¿Sigue vigente la obligación de presentación del modelo 720 del año 2021 en el próximo mes de marzo? Suponemos que la Administración tomará una posición oficial en los próximos días, pero ¿Qué pasa si no lo hace?

El derecho comunitario contenido en los tratados y en los reglamentos, es de aplicación directa en España. En cuanto a las directivas, su primacía no es directa, pero producen obligaciones para los estados para ajustar a las mismas su normativa nacional. Por otra parte, conforme al artículo 4.bis) de la Ley Orgánica del Poder Judicial "Los Jueces y Tribunales aplicarán el Derecho de la Unión Europea de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En virtud de lo anterior, la Sentencia del TJCE Simmenthal de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77), construye el principio de primacía en los siguientes términos:

- Cuando una norma interna de fecha anterior a una norma de la UE resulta incompatible, la primera resulta absolutamente inaplicable, entendiéndose tácitamente derogada (lex posterior derogat lex anterior).
- Cuando una norma interna de fecha posterior a una norma de la UE resulta incompatible, la norma interna resultará inaplicable debido a dicha contradicción dado

que el derecho de la UE impide la existencia de normas legales internas que lo contradigan.

- El órgano jurisdiccional no debe esperar a la derogación expresa de la norma interna, de fecha anterior o posterior a la norma de la UE.
- El órgano jurisdiccional no está obligado a plantear cuestión de constitucionalidad ante la evidencia de la incompatibilidad de la norma interna con la norma comunitaria.
- El órgano jurisdiccional debe excluir la norma interna incompatible y aplicar la norma comunitaria.

Por lo tanto, en el caso concreto que nos ocupa podemos decir que:

1.- La sentencia obliga al Reino de España a derogar la normativa relativa al modelo 720.

2.- Hasta que lo haga la norma sigue vigente, pero no resultará exigible frente a los jueces y tribunales.

En cuanto a las situaciones ya consolidadas la norma general es que las sentencias del TJUE sólo producen efectos desde su publicación y, exclusivamente, respecto de aquellas situaciones que no sean firmes en vía administrativa. Esto significa que en las resoluciones de todos los procedimientos que se encuentren pendientes de resolución o respecto de los que todavía quepa interponer o resolver algún tipo de recurso administrativo, se deberá tener en cuenta esta interpretación del TJUE. Esto mismo ocurre en aquellos casos en los que se haya practicado una autoliquidación y todavía no haya transcurrido el plazo de cuatro años para la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. No obstante, en un caso como éste en el que se declara con rotundidad la inaplicabilidad de una norma por su carácter contrario al derecho comunitario, cabe preguntarse si nos encontramos ante un caso de nulidad absoluta que permitiría acudir a la vía de revisión extraordinaria o a la de responsabilidad patrimonial del Estado incluso en aquellos casos de firmeza.

Alberto Berdión Osuna.
Iberislex Servicios Empresariales, S.L
Socio – director.

UN BRINDIS AL SOL. EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AUTONOMIA FINANCIERA DE LA COMUNIDAD DE MADRID

Cada vez resulta más evidente que existe un ánimo por parte del Gobierno de limitar (armonizar dicen en la neo-lengua

política), la autonomía de la Comunidad de Madrid (CAM) en la gestión de alguno de los impuestos cedidos para incrementar la recaudación. A legitimar estas medidas (y a justificar la subida general de impuestos) responde la constitución de una comisión de expertos que le recomiende hacer lo que quiere hacer. Hay que decir que esta situación tampoco resulta nueva, ni específicamente asociada a la gestión de este Gobierno. Ya en los primeros años de la legislatura de Mariano Rajoy surgieron estas veleidades y Cristobal Montoro reunió una comisión presidida por Manuel Lagares e integrada por ocho expertos más. En sus conclusiones, 125 propuestas en 444 páginas que nunca llegaron a ser aplicadas, consideraron necesario, entre otras medidas bastante razonables, unificar a nivel nacional algunos impuestos cedidos como el de sucesiones y donaciones, estableciendo unos tramos mínimos progresivos del 2, 4 y 6 por ciento respectivamente. Lo que sí resulta nuevo es que este tipo de comisión se constituya, como ha ocurrido con la promovida por Maria Jesús Montero, con una mayoría afín a los partidos en el Gobierno y para bendecir una serie de decisiones ya adoptadas de antemano por el ejecutivo. Consecuencia de esta situación es la reciente dimisión de Ignacio Zubiri y de Carlos Monasterio, que no han querido firmar el informe, que saldrá en febrero, pero que ya se ha filtrado parcialmente a los medios. En la primera comisión se produjeron unas recomendaciones, que no llegaron a aplicarse, porque no encajaban con los deseos del Gobierno y en la segunda se ha mejorado el sistema, manipulando la comisión desde su constitución para que las conclusiones sí sean las adecuadas. Son dos aproximaciones diferentes, pero con el mismo resultado, las decisiones se toman por razones políticas y no técnicas y con criterios electorales y/o de estrategia a corto plazo. En cualquier caso, se da por descontado que el informe definitivo sugerirá, en línea con los deseos del Gobierno, establecer una tributación mínima para los impuestos de sucesiones y donaciones y patrimonio.

Esta situación ha motivado la reacción, también con indudables tintes políticos, de la Comunidad de Madrid que ha aprobado hoy un "anteproyecto de ley para la defensa de la autonomía financiera" que nos obliga a preguntarnos ¿Hasta qué punto puede una comunidad autónoma legislar para resistirse a aplicar cambios normativos en la configuración de los tributos cedidos?, pero, también ¿Hasta qué punto puede el Estado modificar dichos impuestos una vez cedidos?

Conforme a la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), éstas disponen de tres tipos de ingresos: 1) Los ingresos procedentes de su propio patrimonio, tributos y tasas, 2) Los procedentes del Estado, incluyendo los del Fondo de Garantía de Servicios y 3) los procedentes de los impuestos cedidos por el Estado y los recargos sobre otros impuestos estatales no cedidos. Los ejemplos más claros de este último bloque son el **Impuesto sobre el Patrimonio** (bonificado al 100 % en Madrid, el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (con una bonificación en cuota del 99 % entre cónyuges o parejas de hecho, ascendientes y descendientes) y el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (con un tipo del 6 % que es el más bajo de España).

Estas fuentes de financiación se encuentran ya establecidas en el artículo 157 del Texto Constitucional para garantizar la autonomía financiera que les concede el **artículo 156 TC** ("Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles")

El procedimiento para formalizar esta cesión se contempla en el artículo 10 de la LOFCA conforme al cual "Se entenderá

efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica".

Para el caso de la CAM esta cesión consta en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1983 de 25 de febrero del Estatuto de Autonomía de Madrid que dice:

1) Se cede a la Comunidad de Madrid el rendimiento de los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. e) Los Tributos sobre el Juego. f) El Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento. g) El Impuesto Especial sobre la Cerveza, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. h) El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. i) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. j) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. k) El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. l) El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento. m) El Impuesto Especial sobre la Electricidad. n) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. ñ) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.

2) El contenido de esta disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad de Madrid, que será tramitado por el Gobierno como proyecto de Ley. A estos efectos, la modificación de la presente disposición no se considerará modificación del Estatuto.

La redacción actual de esta norma se introdujo por Ley 29/2010 de 16 de julio que pretendía de forma expresa consolidar las competencias de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos.

Esta previsión ha sido desarrollada por la CAM en la Decreto Legislativo 1/2010 de 21 de octubre Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la CAM en materia de Tributos Cedidos por el Estado en el que, en ejercicio de sus propias competencias, establece los tipos, exenciones y bonificaciones que ahora se critican.

Establecido este marco normativo y suponiendo que, como es previsible, la comisión de expertos considere necesario unificar a nivel nacional la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones ¿Podría hacerlo en contra del criterio de la CAM?

En nuestra opinión hacer esto **requeriría hacerlo con efecto general para todas las comunidades autónomas de régimen común, modificando la LOFTA en lo referente a los mecanismos de cesión y reabsorción de los tributos cedidos** y, aun así, esto implicaría una aplicación retroactiva de la norma puesto que afectaría a derechos ya consolidados por las comunidades autónomas. Además, **sería contrario al principio de autonomía financiera que establece la Constitución** y que ha cristalizado en un sistema pactado en el cual el Estado legisla, pero

exclusivamente a propuesta de las comunidades.

Otra opción sería a**probar dos nuevos impuestos de aplicación nacional que solaparan con el de sucesiones y donaciones y el de patrimonio**, fundamentándose en los mismos hechos imponibles. Entendemos que sería posible aplicando la misma doctrina constitucional en base a la cual se solapa el Impuesto sobre Incremento delo Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta de inmuebles en el IRPF.

Por último, **se podría modificar las normas que regulan estos impuestos, estableciendo una doble escala una estatal y otra autonómica**, blindando así una parte de la recaudación. Ante esto **las comunidades autónomas podrían descolgarse de esta cesión, pero necesitarían solicitar una reestructuración de su esquema tributario**.

Establecido que es posible la armonización, pero a un alto coste, llegamos a la cuestión que pone título a este post ¿Es adecuada la norma, actualmente en fase de anteproyecto de Ley, con la que la CAM quiere prevenir esta situación?

Sobre este anteproyecto lo primero que tenemos que decir es que peca de lo mismo que venimos criticando en la labor legislativa del Gobierno (el último caso el de la supuesta reforma laboral), utilizando la legislación como un instrumento más de publicidad y como una punta de lanza de la batalla política. Que la CAM en el artículo 3 de la norma auto declare su autonomía financiera es un ejercicio fútil, una mera declaración de principios sin ningún contenido práctico. Lo mismo ocurre con los artículos 4 al 15 del articulado, que parecen más las alegaciones para un futuro recurso de

inconstitucionalidad que una regulación realmente dispositiva y los artículos 16 y siguientes que contienen una mera declaración de intenciones.

En conclusión, aunque compartimos el ánimo de la Comunidad de Madrid de evitar el retorno de impuestos tan confiscatorios e injustos como el de patrimonio y, sobre, todo el de sucesiones y donaciones, y dudamos de la posibilidad legal de hacerlo sin un acuerdo previo, nos parece que este anteproyecto incurre en la misma pretensión que el Barón de Munchhausen (Aventuras del Barón de Muchhausen recopiladas por Gottfried August Burger) cuando pretendía haber salido del pantano en el que había caído tirando de sus propios pelos.

Alberto Berdión Osuna

Iberislex Servicios Empresariales S.L

Socio director.

REAL DECRETO LEY 35/2020 DE 22 DE DICIEMBRE: MEDIDAS URGENTES DE APOYO AL SECTOR

TURÍSTICO, LA HOSTELERIA Y EL COMERCIO

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 334 Miércoles 23 de diciembre de 2020 Sec. I. Pág. 118678

I. DISPOSICIONES GENERALES

JEFATURA DEL ESTADO

16823 *Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.*

I

La Organización Mundial de la Salud elevó el pasado 11 de marzo de 2020 la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el SARS-CoV-2 a pandemia internacional.

Para hacer frente entonces a la crisis sanitaria en nuestro país, fue preciso adoptar medidas inmediatas que resultaron eficaces para poder controlar la propagación de la enfermedad. En este sentido, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, permitió hacer frente a la situación de emergencia sanitaria y proteger la salud y la seguridad de la ciudadanía.

Después de un pequeño paréntesis, se acaban de publicar nuevas medidas legales para tratar de paliar los efectos de la crisis del COVID 19 sobre estos sectores que han sido especialmente maltratados, no sólo por la pandemia, sino, fundamentalmente, por la errática y en muchos casos antijurídica, actuación del gobierno y las CCAA.

Respecto de los arrendamientos para uso distinto de vivienda el RDL se limita a decir, reiterando para el nuevo estado de alarma lo ya regulado para el anterior en el RDL 15/2020, que cuando los arrendadores sean grandes tenedores (10 o más inmuebles urbanos excluyendo garajes y trasteros o una

superficie construida de mas de 1.500 metros cuadrados) los arrendatarios podrán solicitar:

a) Una reducción del 50% de la renta durante el tiempo que dure el nuevo estado de alarma (hasta mayo) y en los meses posteriores con un máximo de cuatro meses o

b) Una moratoria en el pago de la renta por el mismo periodo que se regularizará en los dos años siguientes.

Estas medidas serán solicitadas por el arrendatario al arrendador que dispondrá de un plazo de siete días para elegir una u otra y si no optara en ese plazo se aplicará automáticamente la elegida por el arrendatario. Esta medida será aplicable incluso si ya existiera un acuerdo previo entre las partes, pero exclusivamente, para los periodos no incluidos en el mismo. En el caso de que los arrendadores no sean grandes tenedores el RDL se limita a decir que los arrendatarios podrán solicitar una moratoria (aunque para eso no hace falta ningún apoyo normativo específico) y que si se les concede se podrá consumir la fianza, lo que *tenemos que suponer que implica que el organismo administrativo que la tiene depositada debería ingresársela al propietario. ¿No sería necesaria una disposición adicional para delimitar el alcance de esta suspensión del régimen general establecido en la LAU?*

Para poder optar a estas ventajas es necesario que el arrendatario tenga una actividad económica y/o, en el caso de sociedades, que pueda presentar cuentas abreviadas conforme al artículo 257 de la Ley 1/2010 de Sociedades de Capital y que, en ambos casos, tenga esta actividad suspendida o afectada por una reducción del 75 % de las ventas en el mes previo a la

solicitud respecto de la media del trimestre que incluya dicho mes en el ejercicio anterior. Estas medidas no resultarán aplicables cuando el arrendador se encuentre en situación concursal o en riesgo de insolvencia.

Se extiende la **exoneración de seguros sociales en el caso de los ERTES por fuerza mayor parcial** a los CNAES de comercio al por mayor de bebidas, restaurantes y puestos de comidas, establecimientos de bebidas, jardines botánicos y zoológicos, y juegos de azar. Se trata de epígrafes que perdieron la exoneración en virtud del RDL 30/2020 y que en su inmensa mayoría se habrán acogido ya a los ERTES por cierre o limitación de actividad que se preveían en el mismo. Las exoneraciones son del 85 % de la aportación empresarial devengada en diciembre de 2020 y enero de 2021 para el caso de empresas con menos de 50 trabajadores y del 75 % si tienen más.

Aplazamiento de las deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso finalice entre el 1 y el 30 de abril de 2021, incluyendo pagos a cuenta y retenciones, tributos repercutidos y pagos fraccionados, siempre que se cumplan los requisitos para la exención de aval (endeudamiento tributario total no garantizado inferior a 30.000 €) y el contribuyente no tenga un volumen de operaciones superior a los 6.010.121,04 € de facturación anual. El aplazamiento será de seis meses y sin interés.
Reducción del 20 %/ 35 % del rendimiento neto calculado en el régimen simplificado de IVA y de estimación objetiva de IRPF para las actividades comprendidas en determinados CNAE. Esta reducción afectará, además, a los pagos fraccionados 2020 y al primero de 2021.

Se podrá **revocar la renuncia al régimen de estimación objetiva**

ya realizada en 2020 y la que se realice en 2021, en los mismos plazos previstos por el RDL 439/2007 para su renuncia (diciembre del año anterior o mediante la presentación de la declaración correspondiente al primer trimestre del año en el que vaya a surtir efecto). Estas revocaciones tendrán efecto, asimismo, en los regímenes especiales del IVA y el IGIC.
No se tendrán en cuenta para la cuantificación de los módulos de IVA e IRPF los días del estado de alarma del primer semestre 2020 ni los de los periodos de inactividad del segundo semestre.

El arrendador que haya concedido reducciones o carencias de renta (no en el caso de aplazamientos) desde la declaración del estado de alarma *podrá incluir como gasto en su declaración de la renta de 2021 el efecto que estas le hayan producido en los meses de enero, febrero y marzo de dicho ejercicio.* En cuanto al ingreso a declarar ha habido una evolución de la doctrina de la DGT (CV 0985-20 de 21 de abril) con lo que este beneficio se sumará a la reducción del ingreso total declarado, que será el efectivamente percibido, y a la imputación de todos los gastos ordinarios del ejercicio.

Se reduce para 2020 y 2021 el plazo para dotar la provisión por insolvencias (créditos incobrables) que pasa a ser de tres meses.

Se modifican las bases y tipos de cotización para los empleados de hogar.

Se amplia el IVA cero por COVID a los productos para el diagnóstico in vitro, las vacunas específicas y los servicios de transporte, almacenamiento y distribución correspondientes.

Alberto Berdión
Socio Director

NOVEDADES FISCALES EN LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2021

PGE 2021

Ya habíamos comentado hace unos meses las principales medidas en materia tributaria contenidas en el pacto de investidura (http://iberislex.es/reforma-laboral-derogar-reforma-espana/) que, sorprendentemente, sí que anticipaban la mayor parte de los cambios de calado recogidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021.
En aquel análisis hicimos una valoración crítica de las más

significativas así que nos vamos a limitar en este post a recapitular las finalmente adoptadas en el artículo 58 y siguientes del texto articulado.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1.- TIPOS DE LA ESCALA GENERAL: Se añade un tramo en la escala general del impuesto para bases liquidables a partir de 300.000 euros con un tipo de gravamen, a completar con el tramo autonómico de cada CCAA, del 24,50%. Esta modificación conlleva la consecuente rectificación de la escala de retenciones para rentas del trabajo.
2.- TIPOS EN LA ESCALA DEL AHORRO: Asimismo, se añade un tramo en la escala del ahorro (tanto para el caso de residentes como para el de no residentes) para bases liquidables superiores a 200.000 euros con un tipo de gravamen del 26%, quedando la siguiente escala:
De 0 a hasta 6.000 € el 19 %
De 6.000 hasta 50.000 el 21 %
De 50.000 hasta 200.000 el 23 %
De 200.000 en adelante el 26 %
*Estos tipos incluyen el tramo autonómico
3.- TIPOS PARA REGIMEN DE DESPLAZADOS: Se aumenta el tipo marginal (los excesos sobre 600.000,00 €) aplicable a los desplazados de régimen especial del artículo 93 de la LIRPF que pasa del 45 % al 47 %.
4.- APORTACIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL: Se modifica el límite general con el que opera la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia severa o gran dependencia), reduciéndose de 8.000 a 2.000 € anuales la cantidad máxima que se puede reducir.

El límite anterior se incrementará en 8.000 €, cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales, especificándose lo que se considera como contribuciones empresariales a efectos del cómputo de este límite: Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Se fija la reducción adicional por aportaciones a favor del cónyuge en 1.000 euros anuales (anteriormente 2.500 euros anuales).

En cuanto al límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social, también se reduce de 8.000 a 2.000 € anuales el importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social. Este límite se incrementará en 8.000 € anuales cuando el importe provenga de contribuciones empresariales.

5.- LIMITES METODO ESTIMACION OBJETIVA 2021: Se prorrogan para 2021 los límites establecidos por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, y sus sucesivas prórrogas. En estos ejercicios, la magnitud que determinaba la exclusión del método de estimación objetiva, relativa a los rendimientos íntegros obtenidos en el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, y el límite relativo a las operaciones por las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal en aplicación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se fijó en 250.000 y en 125.000 euros, respectivamente, quedando establecida en 250.000 € la de actividades agrícolas, ganaderas y forestales y la de volumen de compras.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1.- RENTAS EXENTAS: A) Se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en el aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea. B) Se modifica, en consonancia con la medida que se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto. Esta exención será aplicable a las participaciones durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.- DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS: Para el cálculo del límite del 30 %, se suprime la adición al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros.

2.- EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN DEL DIVIDENDO: Se modifica la regulación de esta exención para prever que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta.

Con la misma finalidad que la modificación anterior y la adaptación técnica necesaria, se modifica el artículo que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español.

Esta regulación es conforme con la facultad que, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre, de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, conservan los Estados miembros para prever que los gastos de gestión referidos a la participación en la entidad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, pudiendo fijarse a tanto alzado sin que, en este caso, su cuantía pueda exceder del 5 por ciento de los beneficios distribuidos por la sociedad filial. Por razones de sistemática, esta medida debe proyectarse sobre aquellos otros preceptos de la Ley del Impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión.

Para empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, tales contribuyentes no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos antes señalada, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Por otra parte, se suprime la exención y eliminación de la doble imposición internacional en los dividendos o participaciones en beneficios y en las rentas derivadas de la

transmisión de las participaciones en el capital o en los fondos propios de una entidad cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros, con la finalidad de ceñir la aplicación de esas medidas a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación significativo del 5 por ciento, regulándose un régimen transitorio por un periodo de cinco años.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1.- ESCALA DEL IMPUESTO: Se eleva el último tramo del impuesto (de 10.695.996,06 € en adelante) del 2.5 % al 3.5 %.
2.- REACTIVACIÓN INDEFINIDA DEL IMPUESTO: Se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Como se recordará este apartado, con efectos desde 1 de enero de 2021, establecía una bonificación general del 100% de la cuota íntegra y derogaba los artículos 6 (representantes de los sujetos pasivos no residentes en España), 36 (autoliquidación), 37 (personas obligadas a presentar declaración) y 38 (presentación de la declaración).

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1.- LUGAR DE REALIZACIÓN DE DETERMINADAS PERSTACIONES DE SERVICIOS: Se modifica la regla de localización referida a la explotación o utilización efectiva de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 70.dos LIVA) unificando el tratamiento en la Unión Europea, Canarias, Ceuta y Melilla e incorporando los servicios sanitarios del artículo

20.uno.2) LIVA.
2.- TIPOS REDUCIDOS: Se incrementa al 21% (anteriormente 10%) el tipo de gravamen aplicable a las bebidas que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados, y/o aditivos edulcorantes, excepto las leches infantiles y las bebidas consideradas como complementos alimenticios para necesidades dietéticas especiales.
3.- LÍMITES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA EN EL EJERCICIO 2021: Se prorroga para 2021 del régimen transitorio establecido para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, relativo a los límites que determinan la exclusión del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, que los elevaba de 150.000 euros a 250.0000 euros.

OTROS TEMAS DE INTERÉS

1.- *Se eleva del 6% al 8 % el Impuesto sobre la Primas de Seguros* y los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos (de 307 € a 345 €).
2.- Se mantienen los tipos del interés legal del dinero y de el de mora en el 3% y el 3.75 % respectivamente.
3.- Se fijan los *nuevos importes del IPREM para 2021*: a) diario, 18,83€, b) mensual, 564,90€, c) anual, 6.778,80€, y d) en los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional (SMI) ha sido sustituida por la referencia al IPREM será de 7.908,60€ cuando las normas se refieran SMI en cómputo anual, salvo que excluyeran expresamente las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.778,80€.

Alberto Berdión
Socio Director.

Novedades Renta 2020

RENTA 2020

Todos estamos de acuerdo en que el 2020 ha sido un año bastante peculiar en todos los sentidos, lo cual no será diferente para la declaración de la renta, que se verá afectada por el Estado de Alarma y los diversos mecanismos de protección social que se han llevado a cabo durante el año. Recogemos las implicaciones fundamentales a tener en cuenta a la hora de realizar la declaración de la renta del ejercicio 2020, junto con algunas novedades jurisprudenciales de relevancia que han cambiado la interpretación que se venía dando de algunos preceptos normativos:

1.- Residencia fiscal en España: Si un residente fiscal extranjero se ha tenido que quedar en España forzosamente

durante el período del Estado de Alarma, puede ser considerado residente fiscal español, puesto que el cómputo del tiempo (183 días) a efectos de establecer la residencia fiscal en España incluye el tiempo de confinamiento de los meses de marzo a mayo.

2.- Obligación de declarar: Los ERTEs por suspensión del contrato de trabajo y por reducción de jornada tramitados por las empresas pueden implicar para el trabajador la obligación de presentar declaración de la renta. Esto se debe a que, durante el período de ERTE, el trabajador ha percibido rentas del SEPE a través de la prestación de desempleo (o de la empresa y del SEPE en caso de ERTE por reducción de jornada), ocurriendo así que el contribuyente habrá tenido dos pagadores durante el ejercicio 2020. En estos supuestos, el límite a partir del cual se debe presentar declaración de la renta, que suele ser 22.000 euros, baja a 14.000 euros, siempre y cuando los rendimientos percibidos del segundo pagador sean superiores a 1.500 euros.
Además, también podrían devengar la obligación de declarar los rendimientos que generen una ganancia patrimonial superior a 1.000 euros, como ocurriría con las ayudas otorgadas por el Estado.

3.- Deducción por maternidad: Esta deducción no será aplicable durante los meses en que la madre se haya encontrado en situación de ERTE por suspensión de contrato de trabajo. Esto se debe a que uno de los requisitos para aplicar la deducción es la realización de una actividad económica por cuenta propia o por cuenta ajena. Por tanto, dicha suspensión no será aplicable a los casos de ERTE por reducción de jornada, ya que el contribuyente sigue trabajando.
Así, habrá que tener cuidado con los casos en que la maternidad se perciba en la modalidad de pago anticipado, puesto que se deberá regularizar la situación en la

declaración de la renta. Por otra parte, podríamos plantearnos si esta situación devenga la obligación de presentar el modelo 140, mediante el cual se comunican a la Agencia Tributaria las posibles variaciones en la deducción. En este caso, entendemos que no habría obligación de presentar el modelo 140.
Asimismo, cabe mencionar que las parejas del mismo sexo podrán prorratearse la deducción por maternidad.

4.- Deducciones por persona con discapacidad a cargo y familia numerosa: al contrario de lo que ocurre con la deducción por maternidad, para estas deducciones se prevé la compatibilidad con la percepción de prestaciones por desempleo, manteniéndose por tanto la deducción incluso en caso de ERTE por suspensión de contrato de trabajo.

5.- Imputación temporal: para las personas que hayan estado en situación de ERTE pero no hayan cobrado la correspondiente prestación por desempleo hasta el año 2021, los rendimientos deberán ser imputados en el año 2020, incluyéndose así en la declaración de la renta de ese año, de acuerdo con las reglas de imputación temporal del artículo 14.1 de la Ley 35/2006, por las cuales los rendimientos son imputables "al período impositivo en que fueran exigibles por su perceptor". No obstante, según las reglas especiales de imputación temporal, las prestaciones por desempleo que hayan sido impugnadas y estén pendientes de resolución judicial, se imputarán al ejercicio en que cobre firmeza dicha resolución.

6.- Teletrabajo: el Real Decreto- Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, estableció el derecho del trabajador a la dotación y mantenimiento de equipos y herramientas de teletrabajo por parte de la empresa. Hay que tener en cuenta que los medios y gastos cubiertos por la empresa para facilitar el teletrabajo (por ejemplo, equipos

informáticos entregados al trabajador), pueden ser considerados rendimiento en especie de obligada declaración en la renta del contribuyente. Habrá que estar atentos al criterio de la Dirección General de Tributos al respecto.

7.- Vehículo de empresa: en los casos en que el trabajador perciba como rendimiento en especie un coche de empresa, no podrá descontarse los meses en que no se pudo utilizar por el Estado de Alarma, siempre que se mantuviera a su disposición por parte de la empresa.

8.- Las dietas otorgadas por algunas empresas para el desplazamiento de trabajadores de su domicilio al centro de trabajo durante el Estado de Alarma deberán tributar en la declaración de la renta de 2020. Estas rentas no están incluidas entre las rentas exentas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, puesto que la Ley recoge que el desplazamiento debe producirse a un municipio distinto al del domicilio o al del trabajo.

9.- Estimación objetiva: El contribuyente podrá variar de modalidad de tributación sin cumplir los requisitos exigidos por la Ley, es decir, podrá cambiar de estimación objetiva a estimación directa durante el año 2020 sin cumplir los requisitos de permanencia de 3 años. El año que viene podrá retornar a estimación objetiva presentando revocación de renuncia a Estimación Objetiva en el mes de diciembre, o bien presentando en plazo el pago fraccionado durante el primer trimestre utilizando sistema de Estimación Objetiva.

10.- Prestación por cese de actividad de autónomos: la prestación de cese de actividad deberá declararse como rendimiento del trabajo. Dichos rendimientos no estarán

exentos salvo en la modalidad de pago único. A raíz de la calificación como rendimientos de trabajo de la prestación por cese de actividad, podría surgir una ***incompatibilidad con la reducción de rendimientos de actividades económicas para autónomos dependientes.*** Esto se debe a que la Ley recoge como requisito para dicha reducción la no percepción de rendimientos del trabajo por el contribuyente en el período impositivo. Habrá que estar atentos a la interpretación de la Dirección General de Tributos al respecto.

Por otra parte, ocurrirá lo mismo que con las trabajadoras en situación de ERTE por suspensión de contrato de trabajo respecto a la deducción por maternidad. Quien haya percibido prestación por cese de actividad verá suspendido su derecho a la deducción por maternidad durante los meses de cese.

10.- Ayudas otorgadas por Estado /Comunidades Autónomas: Las ayudas serán declaradas como ganancia patrimonial, salvo que se establezca alguna exención. No obstante, deberá ser el Estado el que, en su caso, regule las exenciones de las ayudas, dado que las Comunidades Autónomas no tienen competencia legislativa para regular exenciones. De momento no se ha establecido ninguna exención.

11.- Arrendamientos: ha sido frecuente durante el año 2020 que los arrendadores hayan rebajado, aplazado, o condonado la renta a sus arrendatarios. En estos casos, los rendimientos inmobiliarios declarados por el arrendador serán ***los ingresos reales,*** deduciéndose a estos efectos los ***gastos anuales totales.*** Además, el arrendador no deberá imputarse rentas por la disposición del inmueble durante el período de condonación o aplazamiento de la renta, puesto que no ha podido disponer de él. Por último, cabe destacar la importancia de que exista acuerdo por escrito al respecto.

12.- Plazos: el cómputo del plazo para algunos supuestos de importancia en la declaración de la renta se ha visto suspendido durante el Estado de Alarma. Así, por ejemplo, se han suspendido los plazos para el cómputo de dos años para la reinversión en vivienda habitual y las rentas procedentes de transmisión de elementos patrimoniales, alargándose el plazo dos meses y medio.

13.- Reinversión en vivienda habitual: la Sentencia del Tribunal Supremo 1-10-2020 flexibiliza la extensión de la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual, estableciendo que es suficiente aplicar para el fin de reinvertir el dinero tomado por un tercero, ya sea directamente o por medio de subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble. Esto quiere decir que la subrogación por parte del comprador en un préstamo que tuviera el tercero vendedor a la hora de adquirir una vivienda es válida para el cumplimiento de la reinversión.

14.- Reducción del 60% de los rendimientos inmobiliarios por arrendamiento destinado a vivienda habitual: la Agencia Tributaria no permitía aplicar la reducción del 60% por alquiler destinado a vivienda habitual en los casos en que regularizaba a un contribuyente por no haber declarado dichos rendimientos. De esta manera, opinaba la Administración que, conforme a la redacción literal del artículo 23.2 de la Ley 35/2006, la reducción se podía aplicar a los rendimientos "declarados", no encontrándose en ese supuesto los rendimientos regularizados por la Administración que no se hubieran declarado anteriormente. No obstante, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020, establece que la limitación de la que habla el artículo 23.2 se refiere a las declaraciones, y no a las comprobaciones limitadas de las autoliquidaciones por parte de la Administración. Así, en caso de regularización, Hacienda

deberá aplicar a los rendimientos del contribuyente la reducción del 60%.

15.- Deducción por inversión en vivienda habitual: los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual en fecha anterior a 1 de enero de 2013, pueden deducirse las cuotas del préstamo hipotecario pagadas durante el ejercicio. Una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ha sentado criterio respecto a las situaciones de divorcio de parejas que comparten préstamo hipotecario desde antes de 2013. En estos casos, es frecuente que uno de los cónyuges se quedara con el 100% de la vivienda en virtud de sentencia judicial. Bien, pues en este caso, ¿podría el contribuyente aplicarse la deducción por el 100% del préstamo, teniendo en cuenta que un 50% lo adquirió con posterioridad a 2013? La resolución 1-10-2020 del Tribunal confirma que dicho cónyuge podrá aplicarse el 100% de la deducción con el límite de lo que pudiera haberse deducido el otro cónyuge, a pesar de haber adquirido el 50% con posterioridad a 2013.

16.- Vivienda ocupada por terceras personas ilegalmente: aunque esta interpretación no corresponde a este año, resulta interesante hacerle mención en este artículo. En años anteriores, el propietario de un inmueble que estuviera ocupado ilegalmente por terceras personas, debía imputarse rentas por dicho inmueble en la declaración de la renta, a pesar de no tener disposición sobre él debido a la ocupación ilegal. La Dirección General de Tributos, en la consulta V1385-18, establece que, siempre que se haya iniciado un procedimiento judicial de desalojo, y mientras dure dicho procedimiento hasta su resolución, el contribuyente propietario de un inmueble ***podrá no imputarse rentas*** por la disposición de dicho inmueble.

De esta manera, se puede apreciar que será un año bastante complicado con diversas cuestiones a tener en cuenta a la hora de confeccionar la declaración de la renta, algunas aún sin interpretación por parte de la Dirección General de Tributos. Esperemos que, a lo largo del año que viene, se vayan confirmando y aclarando las distintas controversias surgidas a raíz de tan característico año.

Rocío Berdión Moro

YA ESTÁ AQUÍ (O CASI) LA LEY 6/2017 DE 24 DE OCTUBRE DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

Nueva Ley de Autónomos

YA ESTÁ AQUÍ (O CASI) LA LEY 6/2017 DE 24 DE OCTUBRE DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO.

En los últimos años, con motivo de la “crisis” económica, se ha producido un cierto esfuerzo legislativo para regular lo que en la “neo-lengua” política se ha dado en llamar el “emprendimiento”. Se evitan los términos empresa o empresario, porque se encuentran socialmente demonizados. Nuestros políticos, con la inapreciable ayuda de los medios de comunicación, han divulgado la imagen de una clase empresarial altamente predatoria a la que era imprescindible regular y controlar desde un estado cada vez más sobredimensionado (más poder y puestos de trabajo para el colectivo político). Con esta excusa se ha generado, además, una amplia normativa de intervención que, en materia laboral, ha provocado que el paro creciera anormalmente durante la crisis y que la reactivación se haya realizado mediante la externalización de tareas y servicios que antes eran estrictamente laborales. Se contratan empresas de un solo empleado (los sufridos

autónomos/emprendedores) para sustituir a los trabajadores despedidos, en lugar de realizar nuevas contrataciones laborales. Esto es negativo desde un punto de vista económico porque reduce el tamaño medio de nuestras empresas, perjudicando la competitividad de nuestra economía. Además supone una gran estafa porque para preservar los derechos de los trabajadores empleados (sobre todo en los sectores del IBEX y la Administración pública) se ha creado una nueva clase social, la de los "emprendedores", que, siendo trabajadores, carecen de cualquier clase de derechos laborales. Establecido lo anterior nos tenemos que preguntar si en lugar de regular el trabajo autónomo y de usar la "neo-lengua" Orwelliana para disfrazar el problema, no se debería acometer una reforma general y honesta que adapte nuestra normativa laboral a la realidad económica.

Por otra parte, resulta una operación de puro marketing aprobar en octubre una ley tan esperada, posponiendo la entrada en vigor del grueso de la reforma que contiene hasta el 1 de enero de 2017. Una vez más el marketing político choca con la conveniencia económica, propiciando que los afectados potenciales demoren sus decisiones hasta enero, y frenando el proceso de contratación.

Por último, hay que decir que **se ha producido una importante rebaja respecto de las promesas realizadas por ciudadanos y el propio Partido Popular**. En el ámbito de la cotización se había prometido regular la exención expresa de alta en el RETA para autónomos cuya facturación no alcance al mínimo SMI y no se ha hecho. Es cierto que existe una jurisprudencia que, con exclusión expresa para algunos sectores, ha asentado una práctica de la Tesorerías Territoriales en este sentido, pero se trata de una mera práctica que puede cambiar en cualquier momento y que, por seguridad jurídica, hubiera sido conveniente consagrar legalmente. También se ha incumplido la vieja promesa de asociar las bases de cotización de los autónomos a su volumen de facturación, como sería deseable

para evitar la absoluta desvinculación que existe entre los beneficios de la actividad y el importe de la cotización. Se trata de dos aspectos fundamentales porque en la decisión de iniciar o no una actividad (o muchas veces la de declararla o no declararla) pesa mucho el coste de la cotización, que resulta especialmente desproporcionado en los primeros ejercicios. En el ámbito fiscal se había hablado de permitir la deducción del 30 % de los suministros de la vivienda cuando se usaba una parte de la misma para trabajar y, finalmente, esta deducción se ha permitido pero solo sobre el **porcentaje de la vivienda afecto a la actividad**. También se había hablado de ampliar a los autónomos el régimen de dietas por manutención y estancia, que, finalmente, se ha sustituido por la mera deducibilidad de los gastos realmente incurridos con el límite del importe de las dietas.

En cuanto a las medidas que si han sido adoptadas, son las siguientes:

1.- Reducción del recargo por el ingreso fuera de plazo de las cuotas de autónomos. Hasta ahora si el autónomo no pagaba su cuota en plazo tenía un recargo automático del 20 % que pasa a ser ahora del 10 % si paga en el mes natural siguiente, manteniéndose el recargo del 20 % si lo hace con posterioridad. Nos hubiera parecido más razonable que, como ocurre con las autoliquidaciones fiscales, los recargos fueran progresivos incrementándose en un 5 % por trimestre.

2.- Se introduce un reintegro parcial, automático y de carácter indefinido en caso de pluriactividad (50 % del exceso de cotización) y se mantiene el régimen temporal más favorable introducido por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre.

3.- La cuota mínima de cotización de autónomos societarios deja de estar vinculada al SMI y se determinará por la LPGE.

4.- Se puede cambiar la base de cotización cuatro veces al año en lugar de dos veces al año como hasta ahora.

5.- Se extiende la tarifa plana (50 euros mensuales durante doce meses, en lugar de seis, o el 80 % de reducción en la cuota si optan por una base superior a la máxima) y se reduce el plazo desde el alta anterior para obtener la bonificación que pasa a ser de dos años en lugar de cinco.

6.- Se incrementan las reducciones y bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social para personas con discapacidad, víctimas de violencia de género y terrorismo.

7.- Se establece una bonificación del 100% de la cuota de autónomos durante los descansos por maternidad, paternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento, riesgo durante el embarazo o riesgo durante la lactancia natural, que tengan una duración de al menos un mes, y se desvincula de su sustitución mediante contrato de interinidad. La bonificación se calcula sobre la base media que tuviera en los 12 meses anteriores, en lugar de la base mínima.

8.- Se cambia la base reguladora de maternidad y paternidad que pasa a ser el promedio de las bases de cotización acreditadas en el RETA en los 6 meses inmediatamente anteriores.

9.- Se amplía la tarifa plana a las mujeres que vuelvan a la actividad por cuenta propia en los 2 años siguientes al cese por maternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento y tutela.

10.- Se amplía de 7 a 12 años la edad de los menores que permiten obtener una bonificación por su cuidado del 100% de la cuota de autónomos durante los 12 meses siguientes a la adopción de esa medida.

11.- Se bonifica el 100% de la cuota empresarial, durante 12 meses, por contratar por cuenta ajena a familiares.

12.- Se amplía la posibilidad de contratar por cuenta ajena a hijos con discapacidad física o sensorial con un grado de

discapacidad de entre el 33% y el 65%, aunque sean mayores de 30 años y convivan con ellos.

13.- Se reconoce el accidente in-itinere como accidente de trabajo.

14.- Se compatibiliza el trabajo con el 100 % de la pensión de jubilación si se tiene un trabajador por cuenta ajena.

15.- Participación de las organizaciones intersectoriales de los trabajadores autónomos en la gestión de la formación y en la prevención de riesgos laborales

16.- Constitución del Consejo del Trabajo Autónomo en el plazo de 1 año.

17.- Emplazamiento para el desarrollo reglamentario del sistema de cotización a tiempo parcial

18.- emplazamiento para el desarrollo reglamentario de la jubilación parcial

19.- Deducción del 30% para gastos de suministro en caso de trabajo en el domicilio. En este apartado, como hemos anticipado, se ha colado una rebaja de última hora de manera que "En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento **a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior"**. Se trata de una reforma tímida pero que al menos clarifica el terreno de juego marcado por la resolución del TEAC de 10 de marzo de 2015 y sus desarrollos posteriores. **Los autónomos siempre han podido deducir una parte de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda como son el pago de la hipoteca, el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), la tasa de basuras o la cuota de la**

comunidad de propietarios proporcional al espacio (al número de metros cuadrados) de la vivienda que se utilice para la actividad económica. La deducibilidad de estos gastos se apoya en el hecho de que la vivienda es un bien divisible y, por consiguiente, susceptible de afectación parcial. **Este, a juicio de la AEAT, no era el caso de los suministros como la luz, el gas, el teléfono la calefacción y el agua** que no son gastos asociados a la titularidad del inmueble, y que, por naturaleza, no resultan divisibles. No obstante, la **resolución del TEAC de 10 de marzo de 2015 modificó este** criterio histórico, asumiendo la posibilidad de una afectación parcial de estos gastos. No obstante, exigía que se acreditara el porcentaje de afección y rechazaba que esta se produjera en la misma proporción que la del inmueble, añadiendo que, alternativamente, "**podría**, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en las que se ejerza dicha actividad en el inmueble". El nuevo coeficiente del 30 % de la parte afectada del inmueble que se establece en la reforma viene a establecer un criterio objetivo, introduciendo seguridad jurídica, y liberando al autónomo de la carga de una prueba casi imposible.

20.- Se permite la deducción de las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.

21.- Se permite la deducción de los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las

dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

En conclusión, la reforma viene a paliar, pero solo un poco, el injusto tratamiento que padecía el colectivo de autónomos respecto de los trabajadores asalariados en materia de cotización y respecto de las de las sociedades en materia tributaria.

Fdo. Alberto Berdión Osuna.

Socio Director.