

Índice

Boletines Oficiales

BOE 10.03.2021 Núm 59



IS. [Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo](#), por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

[\[PÁG. 2\]](#)

BOTHA 10.03.2021 Núm 28



ÁLAVA. IRNR/IVA/SEGUROS/IAE. [Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2021](#), del Consejo de Gobierno Foral de 2 de marzo. Aprobar la modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas

[\[PÁG. 4\]](#)

Consultas publicadas entre diciembre 2019 y febrero 2021 (III)

BOICAC 120/DICIEMBRE 2019-2 |



Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendamiento. NRV 8ª. [\[Descargar pdf\]](#)

[\[PÁG. 5\]](#)



Consulta sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19. [\[Descargar pdf\]](#)

[\[PÁG. 6\]](#)

Consultas de la DGT de interés



IRPF. El consultante quedo excluido del método de estimación objetiva en 2019, por haber rebasado en 2018 la magnitud por volumen de rendimientos íntegros.

En 2020, debido al COVID-19, el volumen de rendimientos íntegros no ha superado la magnitud excluyente del método. Se pregunta si podría, en 2021, determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva: la DGT contesta que en

2021, el consultante deberá determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa

[\[PÁG. 7\]](#)

Resolución del TEAC de interés



IRPF. Exención 7 p) por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de las retribuciones percibidas los días de desplazamiento. ***Cambio de criterio.**



[\[PÁG. 8\]](#)

Sentencia del TSJ de Andalucía de interés



ISD/LGT. El cónyuge superviviente con derecho al usufructo del tercio de la herencia no responde de las deudas tributarias del causante.

[\[PÁG. 10\]](#)

Sentencia del TSJUE de interés



IVA. La deuda tributaria del IVA a la importación nace en el territorio del Estado miembro donde entra el bien en el circuito económico de la Unión



[\[PÁG. 11\]](#)

Boletines Oficiales

BOE 10.03.2021 Núm. 59



IS. [Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo](#), por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. [\[pdf\]](#)

El presente real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

[en nuestro boletín de mañana incluiremos el enlace al comparativo de las modificaciones introducidas]

Consejo de Ministros de 09/03/2021

IS. REAL DECRETO LEY por el que se [modifican la Ley 27/2014](#), de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas

RESUMEN:

Fecha: 15/01/2021

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Referencia del Consejo de Ministros de 09/03/2021](#)

El Consejo de Ministros ha aprobado un Real Decreto-ley con el que se transpone una directiva comunitaria y por el que se modifican la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La materia que se ve modificada por la **transposición de la Directiva (UE) 2016/1164**, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952, es la relativa a las asimetrías híbridas y, en particular, su objetivo es la neutralización de sus efectos que suelen llevar aparejados elusión fiscal. De hecho, la norma comunitaria que llega al ordenamiento jurídico español se enmarca dentro del paquete de medidas de la Unión Europea destinadas a la lucha contra la elusión fiscal que tienen su origen en los informes finales del proyecto BEPS de la OCDE contra la erosión de bases imponibles y traslados de beneficios.

Las asimetrías híbridas son aquellas que pueden darse entre un contribuyente situado en España (o un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente) y una entidad vinculada a éste que se encuentre situada en otro país cuando las propias entidades, las operaciones que realizan, o las rentas derivadas de estas operaciones, tienen diferente calificación fiscal en España y en el otro país. Las asimetrías híbridas pueden producir la deducción de un gasto en España sin que tribute su correlativo ingreso en el otro país, o la doble deducción del mismo gasto, u otros supuestos que permiten utilizar estas estructuras como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios.

La neutralización de la asimetría en virtud de la nueva regulación se efectúa a través de una "norma primaria" y, en su caso, de una "norma secundaria", cuando no se haya aplicado la primaria en el otro país. Así, se establece, en función de los supuestos, que no será deducible un gasto, para una entidad residente en territorio español (o un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente), cuando el correlativo ingreso no tribute en otra entidad residente en otro país, o cuando tal gasto sea, asimismo, deducible en la otra entidad; o que la entidad residente en territorio español deberá tributar por los ingresos correspondientes a gastos que hayan sido fiscalmente deducibles en otro país en el que no se haya aplicado la regla primaria.

Medidas previamente adoptadas en la normativa española

La regulación española ya contemplaba algunas medidas en este sentido, en concreto, sobre instrumentos financieros híbridos entre partes vinculadas, que generen un gasto deducible para una de las partes y un ingreso exento para la otra parte, como, por ejemplo, una entrega de fondos de una matriz no residente a una filial residente en España que se califique como deuda (préstamo) en España, pero como capital (inversión en los fondos propios de la filial) en el Estado donde resida la matriz.

En este supuesto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades ya impedía que la filial española se dedujera el gasto por los intereses pagados a su matriz, si la matriz no tributaba por esos intereses, al ser considerados en su Estado como dividendos o renta del capital exentos.

Además, de forma complementaria, en el caso de que España fuera el Estado de domiciliación de la matriz, no se aplicaba la exención al ingreso procedente de su filial situada en otro país, si para dicha filial el pago generaba un gasto deducible.

Control de más estructuras empresariales

Las normas que se transponen mediante el Real Decreto-ley aprobado este martes en Consejo de Ministros son para eliminar otro tipo de asimetrías híbridas, muy casuísticas, más complejas y no tan frecuentes el ordenamiento tributario español.

En cuanto a las prácticas, por ejemplo, se busca evitar el efecto deducción del gasto, pero no inclusión del ingreso, en el caso de operaciones efectuadas entre una matriz y su filial situada en otro país, o dentro de un mecanismo estructurado. O también la doble deducción del mismo gasto en transacciones realizadas dentro de un grupo societario -o una estructura empresarial-- con compañías ubicadas en varios Estados diferentes.

Las medidas implantadas neutralizarán los efectos de las asimetrías híbridas poniendo fin, así, a los desajustes fiscales, lo que impedirá su utilización como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado artificioso de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo.

Las modificaciones que se introducen son medidas precautorias: con ellas no se persigue incrementar la recaudación, sino más bien prevenir conductas que pudieran dar lugar a su disminución.

Las normas introducidas con este Real Decreto-ley serán aplicables a las asimetrías híbridas que tienen lugar entre España y otros Estados miembros de la Unión Europea, y entre España y terceros países o territorios, siempre que las partes que intervienen en la operación sean personas o entidades vinculadas, así como cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

Sólo a efectos de estas asimetrías, se define un concepto de personas o entidades vinculadas más amplio que el regulado en la ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que incluye también los supuestos en que medie una relación de asociación, se ejerza influencia significativa o se actúe conjuntamente respecto de los derechos de voto o propiedad del capital. Igualmente, se recogen, en los términos previstos en la Directiva, los supuestos en los que no procede la aplicación de estas nuevas normas.



ÁLAVA. IRnR/IVA/SEGUROS/IAE. [Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2021](#), del Consejo de Gobierno Foral de 2 de marzo. Aprobar la modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas

El Concierto Económico establece, en sus artículos 21, 26, 32 y 33, que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en determinados casos), el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Primas de Seguros son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El [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, introduce, entre otras, modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.](#)

En primer lugar, se reduce en el año 2020 un veinte por ciento la cuota anual devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, porcentaje que se eleva hasta el treinta y cinco por ciento para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio. Dichas reducciones se aplicarán también en el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021 y, en el cálculo de la referida cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se computarán como periodo de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

En segundo lugar, con efectos hasta el 31 de diciembre de 2022, establece la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las vacunas y de los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19. También será de aplicación el tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios de transporte, almacenamiento y distribución de estos productos. En paralelo con lo anterior, se realiza un ajuste en el tipo de recargo de equivalencia aplicable a las mencionadas operaciones.

Por último, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece para la renuncia al régimen simplificado y al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo volver a aplicar dichos regímenes en el ejercicio 2022.

Por otra parte, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, adopta diversas medidas tributarias, incorporándose a este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, aquellas que se refieren al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a los Impuestos Especiales, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Primas de Seguro. En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 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 de este Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea. Asimismo, se modifica 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 la normativa del Impuesto.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido se prorrogan, para el periodo impositivo 2021, los límites cuantitativos para la aplicación del régimen simplificado y del régimen de agricultura, ganadería y pesca y se modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos que pasan a tributar al 21 por ciento.

En el Impuesto sobre Primas de Seguros, se eleva del 6 al 8 por ciento el tipo de gravamen.

En los Impuestos Especiales y en relación con el Impuesto sobre la Electricidad, se introducen dos nuevas exenciones, se establece una reducción del 100 por ciento en la base imponible que será aplicable sobre la cantidad de energía suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril y se determina que, para el transporte por ferrocarril, el tipo impositivo no puede ser inferior a 0,5 euros.

Finalmente, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se crean nuevos epígrafes o grupos, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de clasificación específica.

Además, la Ley de Presupuestos Generales del Estado se refiere al de interés de demora tributario.

Por último, de la misma forma que la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19 ha provocado la suspensión o prórroga de determinados plazos, puede ser aconsejable el establecimiento de unos plazos especiales para el cumplimiento de la obligación de suministro de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en el primer semestre de 2021.

BOICAC 120/DICIEMBRE 2019-2 |

Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendamiento. NRV 8ª. [\[Descargar pdf\]](#)

La sociedad firmó, a título de arrendataria, un contrato de arrendamiento de un complejo de apartamentos con opción de compra. Lo contabilizó inicialmente como arrendamiento operativo, ya que no existía certeza de que se fuera a ejercitar la opción de compra y, además, el precio de dicha opción era muy superior al precio de mercado del activo.

El ICAC contesta:

1º: La valoración sobre las circunstancias de la valoración como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo es responsabilidad de los administradores y, en su caso de los auditores de la sociedad.

2º: La NRV 8 señala que para calificar un contrato como arrendamiento financiero hay que determinar si según las condiciones económicas del acuerdo, se ha producido la cesión de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

3º Pueden existir arrendamientos con opción de compra que deben ser contabilizados como operativos, en el caso de que existan dudas razonables sobre el ejercicio de dicha opción y, asimismo, arrendamientos sin opción de compra que, sin embargo, deben ser registrados como financieros siempre que se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. [1]

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de cambiar la clasificación del arrendamiento una vez transcurrido cierto tiempo desde el comienzo del contrato, debido a cambios en las estimaciones o en otras circunstancias, realiza las siguientes **consideraciones:**

1º: La clasificación de un contrato de arrendamiento como operativo o como financiero debe realizarse **al comienzo del mismo**, en base a un análisis pormenorizado sobre si en dicho contrato se están transfiriendo sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.

2º: **El cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra no dará lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.**

3º: **No obstante,**

- **si en algún momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del acuerdo en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento durante todo el plazo restante del contrato.**
- **si la calificación inicial no fuera correcta,** el ICAC indica que **podría aplicar la NRV 22ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables,** en relación con la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores, que ésta se aplicará de **forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información,** debiendo incluirse todos los desgloses necesarios recogidos en la memoria.

(valor esperado del activo en la fecha del ejercicio de la opción de compra)	(220) Inversiones en terrenos y bienes naturales	
	(221) Inversiones en construcciones	
	a (282) AA Inversiones Inmobiliarias	
	a (524) Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	(cuotas del ejercicio en curso)
	a (174) Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	(cuotas restantes)
diferencia	Reservas voluntarias	diferencia

[1] En desarrollo de ese criterio, en la **consulta 5 del BOICAC nº 78, de junio de 2009,** y en la **consulta 6 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014,** se incluyen las interpretaciones de este Instituto sobre la correcta aplicación de la NRV 8ª en los supuestos de arrendamiento con opción de compra de inmuebles. A mayor abundamiento cabe señalar que la interpretación de este Instituto sobre el adecuado tratamiento contable de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas” está publicada en la **consulta 11 del BOICAC nº 96, de diciembre de 2013.**

Web ICAC 13.02.2021

Consulta sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19. [\[Descargar pdf\]](#)

Literalmente el ICAC considera que:

() en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente. En ausencia de tal previsión, este Instituto opina que, en el contexto excepcional producido por la COVID-19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes.

De lo cual se podría desprender:

- 1. En el caso de contratos que incluya una renta mínima y una renta contingente adicional, por ejemplo, vinculada a la cifra de ventas**
 - Si como consecuencia del COVID-19 se modifica el importe de la renta mínima, **se deberá tratar como una modificación contractual**, cambiando los pagos mínimos de forma prospectiva.
 - Si posteriormente la renta contingente es superior a la renta mínima modificada, se reconocerá el importe adicional en el momento de devengo, manteniendo la periodificación de la renta mínima.
- 2. En el caso de que las reducciones estuvieran previstas en el contrato, el arrendatario tendría derecho a exigir la reducción, sin que sea necesario formalizar una modificación del contrato.**
- 3. En el caso de que las reducciones no estuvieran previstas en el contrato, pero el arrendador y el arrendatario las pactaran, se trataría de una modificación contractual, y, en el caso de arrendamientos operativos el arrendador no reconocerá ingresos y el arrendatario no reconocerá gastos.**
- 4. De no existir acuerdo entre las partes este tratamiento no sería posible, y, deberían tratarse como una renta contingente, imputando ingresos y gastos según el criterio de devengo, con independencia del cobro o pago.**



Consulta de la DGT de interés

IRPF. El consultante quedó excluido del método de estimación objetiva en 2019, por haber rebasado en 2018 la magnitud por volumen de rendimientos íntegros.

En 2020, debido al COVID-19, el volumen de rendimientos íntegros no ha superado la magnitud excluyente del método. Se pregunta si podría, en 2021, determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva: la DGT contesta que en 2021, el consultante deberá determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa

RESUMEN:

Fecha: 15/01/2021

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0028-21 de 15/01/2021](#)



La exclusión del método de estimación objetiva está regulada en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que establece:

“1. Será causa determinante de la exclusión del método de estimación objetiva la concurrencia de cualquiera de las circunstancias establecidas en el artículo 32.2 de este Reglamento o el haber superado los límites que se establezcan en la Orden ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este método la incompatibilidad prevista en el artículo 35 y las reguladas en los apartados 2 y 4 del artículo 36 de este Reglamento.

3. La exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.”.

De acuerdo con este precepto **cuando se produzca alguna causa de exclusión, el contribuyente afectado quedará excluido del método de estimación objetiva durante, al menos, los tres años siguientes.**

En el caso planteado, **la causa de exclusión se produjo en 2018**, por lo que en los tres años siguientes (2019, 2020 y 2021), el consultante deberá determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación directa, **con independencia de que en estos períodos impositivos se cumplieren las magnitudes que delimitan el ámbito de aplicación del método.**

Por tanto, en 2021, el consultante deberá determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa.



Resolución del TEAC de interés

IRPF. Exención 7 p) por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de las retribuciones percibidas los días de desplazamiento. *Cambio de criterio.

RESUMEN: En consecuencia, atendiendo al criterio que contiene la [sentencia TSJCV de 12/11/2020](#), y que este Tribunal hace suyo, -constituyendo un cambio de criterio respecto de anteriores resoluciones de este Tribunal-, procede acceder a la pretensión del interesado incluyendo entre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero a los que le es de aplicación la exención prevista en el art. 7 p) de la Ley 35/2006, del IRPF, los correspondientes a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España

Fecha: 17/02/2021

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Resolución del TEAC de 17/02/2021](#)



Criterio:

Procede aplicar la exención incluyendo el importe de las retribuciones obtenidas por trabajos realizados en el extranjero los días de desplazamiento.

La inclusión del importe exento correspondiente a los días de desplazamiento se hace en base a la sentencia del TSJCV 1880/2020 ([recurso 1666/2019](#)) de fecha 12/11/2020 y constituye cambio de criterio de este TEAR, que se hace constar en la presente ponencia.

Una vez acreditado, por parte del interesado, el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para disfrutar de la exención prevista en el art. 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, por la efectiva realización de trabajos en el extranjero, procede analizar si en la determinación de las retribuciones obtenidas en el extranjero, han de tomarse en consideración también los días de desplazamiento a y desde los correspondientes países.

Al respecto cabe señalar que la sentencia 1880/2020 de 12 de noviembre de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso, Sección Tercera (Recurso 1666/2019), aborda la cuestión que nos ocupa, estimando la pretensión del interesado, haciendo constar en su Fundamento de Derecho CUARTO lo siguiente:

CUARTO.- ... la cuestión, la cuestión aquí discutida es si la exención regulada en el artículo 7 apartado p) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe aplicarse también a aquellos días en que el interesado se desplaza al extranjero para prestar sus servicios para una entidad no residente. El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que "estarán exentas las siguientes rentas:

...

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento...

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), RIRPF, dispone lo siguiente:

"1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año".

La cuestión que se suscita no ha recibido todavía respuesta por el Tribunal Supremo, pues se encuentra pendiente de recurso de casación, pues la Sección Primera, ha dictado Auto de Admisión de Recurso de Casación RCA/1990/2019, de fecha 21/11/2019 (Roj: ATS 12393/2019 e Id Cendoj: 28079130012019201770), por cuanto entiende que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas las cantidades percibidas por el trabajador en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España. Dice el auto:

"Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

3. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido nunca interpretada por el Tribunal Supremo en una situación de hecho como la trabada en el litigio (trabajador que considera exentas las retribuciones percibidas de su empleador por los días de efectivo desplazamiento para realizar las tareas en el extranjero que producen las rentas legalmente exentas) - artículo 88.3.a) LJCA -, por lo que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca."

Partiendo de lo hasta aquí expuesto, esta Sala, entiende que debe prosperar la tesis de la actora pues el TS, en sentencias de fecha 28 de marzo de 2019 (Recursos de casación número 3774/2017 y 3772/2017) y, posteriormente, en fecha 9 de abril de 2019 (Rec. 3765/2017), elaboró sobre las normas que nos atañen diversos criterios interpretativos. Subrayó que "el incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores". Así, señala en su Fundamento de Derecho Segundo que: "La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del art 12 LGT". En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece, por lo que de dicha hipótesis cabe la aplicación de la exención a días en que el trabajador ha estado desplazado, pues en ningún momento las normas reguladoras refieren días efectivos de trabajo, pues la Ley o el Reglamento no lo contemplan y no cabe exigir más requisitos que los previstos en el precepto. Y esta es la cuestión trascendental, a partir del criterio hermenéutico señalado debemos concluir que en el artículo 7, p), la LIRPF, se utiliza el término "días de estancia" y el Reglamento utiliza el término "días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado", por tanto se la efectividad del desplazamiento se inicia desde que el trabajador deja de estar en España hasta que regresa, pues el día del desplazamiento es indudablemente tiempo de trabajo que el trabajador no presta en España. Por lo que estimamos el recurso.

En consecuencia, atendiendo al criterio que contiene la citada sentencia, y que este Tribunal hace suyo, -constituyendo un cambio de criterio respecto de anteriores resoluciones de este Tribunal-, procede acceder a la pretensión del interesado incluyendo entre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero a los que le es de aplicación la exención prevista en el art. 7 p) de la Ley 35/2006, del IRPF, los correspondientes a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.



Sentencia del TSJ de Andalucía de interés

ISD/LGT. El cónyuge supérstite con derecho al usufructo del tercio de la herencia no responde de las deudas tributarias del causante

RESUMEN:**Fecha:** 18/11/2020**Fuente:** web de la AEAT**Enlace:** [Sentencia del TSJ de Andalucía de 18/11/2020](#)

El caso concreto es el fallecimiento de una persona siendo su cónyuge el que recibió el usufructo de un tercio de la herencia. Posteriormente, mediante requerimiento, se le exigió al viudo supérstite hacer frente al pago de las obligaciones tributarias pendientes del fallecido. El cónyuge viudo usufructuario se defendió alegando que no tenía la condición de heredero universal, sino solo de usufructuario, por lo que no se le podía exigir la asunción de las deudas del fallecido.

El tribunal afirma que el llamamiento del viudo a la herencia tiene como objeto que este disfrute temporalmente de una porción hereditaria, sin suceder al causante en ninguna de sus responsabilidades.

En efecto, aún cuando la jurisprudencia atribuye al viudo la condición de heredero a determinados efectos, como dice la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias, Sec. 5ª, de 13 de enero de 1998 (AC 1998, 3028), se la ha negado siempre para fundamentar su no responsabilidad por las deudas del causante, contraponiendo su posición como mero usufructuario a la de los herederos. Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 04.07.1906 declaró que *"Los artículos 807 y 661 no tienen el sentido y la trascendencia que pretende darles el recurrente, sentido y trascendencia aplicables tan sólo a los herederos forzosos universales, que son los que suceden en todos los derechos y obligaciones del causante, y a quienes únicamente alcanzan las responsabilidades que impone el artículo 1.084, pero de ningún modo a los que son llamados singularmente al disfrute temporal de determinada porción hereditaria, como el cónyuge superviviente, que viene a tener el carácter de simple acreedor, sin ninguna de las responsabilidades que el finado haya podido contraer"*. En la misma línea, la STS Sala 1ª de 20.10.1987 (RJ 1987, 7303) que en su Fundamento de Derecho Segundo razona que *"En el presente caso sí, como dice acertadamente la sentencia recurrida, existen sustanciales diferencias entre el sucesor como usufructuario universal y el heredero, en cuanto la herencia implica una adquisición traslativa de dominio, en tanto que el usufructo, aunque también adquisitivo, es constitutivo de un derecho real en cosa ajena, en cuanto el usufructuario a diferencia del heredero no entra directamente en la posesión y disfrute de los bienes hereditarios, sino que ha de recibirla del heredero o albacea y en cuanto el heredero responde a las deudas hereditarias con los bienes de la herencia y con los suyos propios, salvo beneficio de inventario, mientras que el usufructuario no soporta tal responsabilidad, salvo casos excepcionales (arts. 506, 508 y 891 del Código Civil [LEG 1889, 27] q), y si además no se olvida que es el nudo propietario el sucesor en la universalidad de las relaciones jurídicas activas y pasivas de la herencia, no siendo el usufructuario, aunque lo sea universal, más que un sucesor de sus bienes, es decir, en la parte activa del patrimonio, es manifiesto que procede rechazar el motivo..."*



Sentencia del TSJUE de interés

IVA. La deuda tributaria del IVA a la importación nace en el territorio del Estado miembro donde entra el bien en el circuito económico de la Unión

RESUMEN: el IVA a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro

Fecha: 03/03/2021

Fuente: web del TSJUE

Enlace: [Acceder a Sentencia del TSJUE de 03/03/2021](#)



Litigio principal y cuestión prejudicial

VS, residente en Alemania, introdujo su vehículo particular desde Turquía, donde estaba matriculado, en el territorio de ese Estado miembro, pasando por Bulgaria, Serbia, Hungría y Austria. La importación de dicho vehículo se constató en Alemania con ocasión de un control policial efectuado el 26 de febrero de 2018. En marzo de 2018, VS llevó el vehículo de vuelta a Turquía, donde lo vendió.

A raíz de dicho control, la Administración Principal de Aduanas de Münster, al considerar que VS había omitido trasladar el vehículo a una aduana de importación y presentarlo en aduana, declaró que el interesado era deudor de un importe de 1 589 euros en concepto de derechos de aduana de importación y de 3 021,01 euros en concepto de IVA a la importación.

VS interpuso recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), el órgano jurisdiccional remitente, alegando que solo había utilizado el vehículo durante un corto período de tiempo y exclusivamente como medio de transporte para trayectos privados, por lo que no deberían haberse aplicado a dicho vehículo los derechos de aduana de importación.

Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana puede nacer en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión.

Artículo 71

1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 156, 276 y 277, o al amparo de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito interno, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

2. En caso de que los bienes importados no estén sujetos a ninguno de los derechos mencionados en el párrafo segundo del apartado 1, los Estados miembros aplicarán las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que **el impuesto sobre el valor añadido a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro.**