

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2021

ISSN: 1696-0173

Estudios

La falacia de la tesis de que la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas es, en todo caso, objetiva

Clemente Checa González

El responsable solidario y las vicisitudes del deudor principal en el periodo voluntario para el pago de la deuda tributaria

Mercedes Navarro Egea

Los principios generales del sistema tributario regulados en la Ley General Tributaria

Fernando Casana Merino

Los músicos del Titanic siguen tocando: La declaración de bienes y derechos situados en el extranjero ante la Unión Europea

Irene Suberbiola Garbizu

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea

José Francisco Sedeño López

El "doping" fiscal de cuatro clubes deportivos españoles y su consideración como ayuda de estado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Christian Pérez Merino

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El informe motivado como instrumento de seguridad jurídica en la aplicación de las deducciones a la I+D+i

Elizabeth Gil García

Los intereses de demora forman parte de la explicación del principio de neutralidad del IVA

Marcos Iglesias Caridad

El alcance de la "obligación" de mantener el ordenamiento jurídico inalterado en el tiempo

Irene Suberbiola Garbizu

Una vez más, distintas consideraciones al hilo de la constitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio

Belén García Carretero

La matrícula del IAE, firmeza, variación censal y aplicación de la Regla especial para sectores en crisis

Rosa Fraile Fernández

Regímenes discriminatorios para no residentes y opciones tributarias

José Manuel Macarro Osuna

La exención del artículo 7.p) LIRPF no resulta aplicable a los trabajos realizados en el extranjero por los miembros de consejos de administración

María del Carmen Cámara Barroso

Concurrencia de sanciones tributarias en dos tiempos: por solicitud de devoluciones con facturas falsas y responsabilidad por colaboración en la emisión de facturas

María García Caracuel

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2021

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Esevenri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

E. García Gil
Universidad de Alicante

Imposición indirecta estatal

M. Iglesias Caridad
Universidad de Salamanca

Hacienda Autónoma y Foral

B. García Carretero
Universidad Complutense de Madrid

Hacienda Local

Rosa Fraile Fernández
Universidad Rey Juan Carlos

Aduanas

Irune Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

Fiscalidad Europea

M. Carmen Cámara Barroso
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Fiscalidad Internacional

J.M. Macarro Osuna
Universidad Pablo de Olavide

Procedimientos, derechos y garantías

M. García Caracuel
Universidad de Granada

Tribuna

DAC 7: cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

La falacia de la tesis de que la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas es, en todo caso, objetiva 19

Clemente Checa González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Extremadura

El responsable solidario y las vicisitudes del deudor principal en el periodo voluntario para el pago de la deuda tributaria 73

Mercedes Navarro Egea

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Murcia

Los principios generales del sistema tributario regulados en la Ley General Tributaria 105

Fernando Casana Merino

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Córdoba

Los músicos del Titanic siguen tocando: La declaración de bienes y derechos situados en el extranjero ante la Unión Europea 131

Irene Suberbiola Garbizu

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea.....	167
---	-----

José Francisco Sedeño López

*Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

El “doping” fiscal de cuatro clubes deportivos españoles y su consideración como ayuda de estado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea	201
--	-----

Christian Pérez Merino

*Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Imposición directa estatal

El informe motivado como instrumento de seguridad jurídica en la aplicación de las deducciones a la I+D+i	259
---	-----

Elizabeth Gil García

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

Imposición indirecta estatal

Los intereses de demora forman parte de la explicación del principio de neutralidad del IVA	269
---	-----

Marcos Iglesias Caridad

*Profesor ayudante doctor de Derecho Financiero y Tributario
Acreditado a profesor contratado doctor. Universidad de Salamanca.*

Imposición aduanera

El alcance de la “obligación” de mantener el ordenamiento jurídico inalterado en el tiempo	279
--	-----

Irene Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea*

Hacienda autonómica y Foral

Una vez más, distintas consideraciones al hilo de la constitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio 291

Belén García Carretero

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

Hacienda Local

La matrícula del IAE, firmeza, variación censal y aplicación de la Regla especial para sectores en crisis 301

Rosa Fraile Fernández

*Profesora acreditada Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

Fiscalidad Europea

Regímenes discriminatorios para no residentes y opciones tributarias 315

José Manuel Macarro Osuna

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide*

Fiscalidad Internacional

La exención del artículo 7.p) LIRPF no resulta aplicable a los trabajos realizados en el extranjero por los miembros de consejos de administración 329

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Procedimientos, derechos y garantías

Concurrencia de sanciones tributarias en dos tiempos: por solicitud de devoluciones con facturas falsas y responsabilidad por colaboración en la emisión de facturas 339

María García Caracuel

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

DAC 7: cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

En diez años se han producido diversas modificaciones en la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; la última de ellas a través de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 (en lo sucesivo, DAC 7). Ello da idea de la importancia que el intercambio de información entre los Estados miembros –y no solo entre ellos, por supuesto– tiene hoy en día, y, asimismo, del dinamismo de su regulación.

Los cambios esenciales que introduce la DAC 7 son los tres siguientes: (i) pertinencia previsible (ii) obligación de información por los “operadores de plataforma”; y (iii), inspecciones conjuntas.

(i) En primer lugar, se define el concepto de pertinencia previsible con el “fin de garantizar la eficacia de los intercambios de información y evitar denegaciones injustificadas de las solicitudes, asimismo como para aportar seguridad jurídica tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes” Es por ello por lo que “debe delimitarse y codificarse claramente el criterio de pertinencia previsible acordado internacionalmente”. (considerando 3).

Sobre esta materia conocemos las SSTJUE *Berlioz Investment Fund*, sentencia de 16 de mayo de 2017 (C682/15, EU:C:2017:373) y *État luxembourgeois*, sentencia de 6 de octubre de 2020 (C245/19 y C246/19, EU:C:2020:795. También podría conocerse ya la relativa al asunto C-437/19, *État luxembourgeois* (Informations sur un groupe de contribuables) pero lo cierto es que se suspendió el procedimiento a la espera de que la última sentencia citada se dictara. El 19 de noviembre de 2020 se reanudó el procedimiento y el pasado día 3 de junio de 2021 se presentaron las conclusiones por la Abogado General Sra. KOKOTT.

En el asunto *Berlioz Investment Fund* no se personó España. En cambio, sí lo hizo en el asunto *État luxembourgeois* y, además, participó en la vista celebrada el 26 de mayo de 2020. España también ha presentado observaciones en el citado asunto C-437/19. Las conclusiones del Abogado General Sr. SAUGMANDSGAARD ØE, presentadas el 15 de julio de 2021, Asunto C-788/19, Comisión europea contra Reino de España, constituyen una muestra reciente del alcance que tiene. Ello pone de relieve el interés con que se están siguiendo los pronunciamientos jurisprudenciales por parte de nuestro país.

Como se señala en la DAC 7, no estaba resulta de manera expresa la cuestión relativa a solicitudes de información concernientes a grupos de contribuyentes que no pue-

den identificarse individualmente. La situación ha cambiado, de manera que, ahora y, en este caso “la pertinencia previsible de la información solicitada solo puede describirse con arreglo a un conjunto de características comunes. Teniendo esto en cuenta, las administraciones tributarias deben seguir utilizando las solicitudes de información en grupo con arreglo a un marco jurídico claro” (considerando cuarto).

Como decíamos sobre la solicitud de información acerca de un grupo todavía no tenemos sentencia; de momento solo tenemos las conclusiones de la AG en el asunto C-417/19 en las que se declara:

“Los artículos 1, apartado 1, y 5, en relación con el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de intercambio de información formulada por una autoridad de un Estado miembro requirente que define a los contribuyentes objeto de dicha solicitud aludiendo simplemente a su condición de accionistas y de beneficiarios efectivos de una persona jurídica, sin que la autoridad requirente haya identificado previamente de forma individual y por su nombre a esos contribuyentes, es conforme con las exigencias de identificación que imponen dichas disposiciones.

No obstante, el cumplimiento del criterio de la pertinencia previsible exige que, en su solicitud de información, la autoridad del Estado miembro requirente (i) describa el grupo de contribuyentes de la forma más concreta y completa posible, (ii) explique las obligaciones fiscales a las que está sujeto el grupo de contribuyentes en el Estado requirente y los hechos en los que se basa la solicitud, y (iii) exponga las razones por las que entiende que el grupo no ha actuado de acuerdo con la ley”.

Esencialmente, son dos los cambios normativos que la DAC introduce:

- por un lado, el nuevo artículo 5 bis, titulado pertinencia previsible, siendo su tenor el siguiente:

“1. A efectos de una solicitud presentada a tenor del artículo 5, la información solicitada es previsiblemente pertinente cuando, en el momento en que se presenta la solicitud, la autoridad requirente considera que, de conformidad con su legislación nacional, existe una posibilidad razonable de que la información solicitada sea pertinente para los asuntos fiscales de uno o varios contribuyentes, ya sea identificados por nombre o de otra manera, y esté justificada a efectos de la investigación.

2. Con el fin de demostrar la pertinencia previsible de la información solicitada, la autoridad requirente facilitará a la autoridad requerida, al menos, la información siguiente:

a) los fines fiscales para los que se pide la información, y

b) una especificación de la información solicitada para la administración o el control del cumplimiento de su legislación nacional.

3. Cuando la solicitud contemplada en el artículo 5 haga referencia a un grupo de contribuyentes que no pueden ser identificados de forma individual, la autoridad requirente facilitará a la autoridad requerida, al menos, la siguiente información:

a) una descripción detallada del grupo;

b) una explicación de la legislación aplicable y de los hechos conforme a los cuales hay motivos para creer que los contribuyentes del grupo no han cumplido la legislación aplicable;

c) una explicación sobre el modo en que la información solicitada ayudaría a determinar el cumplimiento de la legislación por parte de los contribuyentes del grupo, y

d) en su caso, los hechos y circunstancias relacionados con la participación de un tercero que haya contribuido activamente al posible incumplimiento de la legislación aplicable por parte de los contribuyentes del grupo”.

— y, por otro, se modifica el artículo 20.2 sustituyendo su párrafo primero por el siguiente.

“El formulario normalizado mencionado en el apartado 1 incluirá al menos la información siguiente que proporcionará la autoridad requirente:

a) la identidad de la persona sometida a examen o investigación y, en el caso de las solicitudes en grupo mencionadas en el artículo 5 bis, apartado 3, una descripción detallada del grupo;

b) los fines fiscales para los que se pide la información”.

(ii) En segundo lugar, se establece una obligación de información para los “operadores de plataformas” y el subsiguiente intercambio de dicha información por parte de las autoridades tributarias de los Estos miembros.

Como asegura la DAC 7 “la dimensión transfronteriza de los servicios que se ofrecen a través del uso de plataformas ha creado un entorno complejo, en el que puede resultar difícil aplicar las normas fiscales y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El cumplimiento de las obligaciones tributarias es insuficiente y el valor de las rentas que no se comunican es significativo. Las administraciones tributarias de los Estados miembros no disponen de información suficiente para evaluar y supervisar correctamente la renta bruta percibida en su país de actividades comerciales realizadas por medio de plataformas digitales. Esto resulta especialmente problemático cuando las rentas o las bases imponibles se perciben a través de plataformas digitales establecidas en otra jurisdicción” (considerando 6). A nadie escapa que “es esencial introducir un requisito normalizado de comunicación de información que se aplique en todo el mercado interior” (considerando 7). Particularmente, es fundamental “el intercambio automático de información entre las autoridades tributarias, de modo que estas dispongan de la información necesaria para poder calcular correctamente el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudados (considerando 8). En fin, la obligación de comunicación de información debe abarcar tanto las actividades transfronterizas como las no transfronterizas, a fin de garantizar la eficacia de las normas sobre comunicación de información, el correcto funcionamiento del mercado interior, la igualdad de condiciones y el principio de no discriminación. Además, tal aplicación de las normas sobre comunicación de información reduciría la carga administrativa para las plataformas digitales.” (considerando 8).

Pues bien, a tal fin se llevan a cabo determinados modificaciones, que consisten, esencialmente, en la inserción en la Directiva 2011/16/UE del artículo 8 bis *quater*, que lleva por título “ámbito de aplicación y condiciones de intercambio automático obligatorio de información comunicada por los “operadores de plataformas”, y, asimismo, en la inserción del Anexo V, que se divide en cuatro secciones: términos definidos (sección I); procedimientos de diligencia debida (sección II); requisitos de comunicación de información, (sección III) y aplicación efectiva (sección IV).

Los eventuales incumplimientos de las obligaciones de información que han de cumplir los operadores de plataforma, llevarán aparejada las correspondientes

sanciones, modificándose a tal fin el artículo 25 bis de la Directiva 2011/16/UE con objeto de habilitar a los Estados miembros para que establezcan el régimen de sanciones aplicable y para que adopten todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación”, especificando que “las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias”.

(iii) En tercer lugar, se regulan las inspecciones conjuntas, que “deberían ser un instrumento adicional disponible para la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, complementario al marco existente que establece las posibilidades en cuanto a presencia de funcionarios de otros Estado miembro en las oficinas administrativas, participación en investigaciones administrativas, así como controles simultáneos” (considerando 25). Las disposiciones sobre inspecciones conjuntas previstas en la DAC 7 “no deben interpretarse en el sentido de que prejuzguen cualquier proceso que se lleve a cabo en un Estado miembro de conformidad con su legislación nacional como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta, por ejemplo el cobro o la determinación del impuesto mediante una decisión de las autoridades tributarias de los Estados miembros, un procedimiento de recurso o resolución relacionado con esta o las vías de recurso disponibles para los contribuyentes derivadas de dichos procesos” (Considerando 26). Con la finalidad de dotar de seguridad jurídica a las inspecciones conjuntas “conviene establecer que las inspecciones conjuntas se lleven a cabo de manera previamente acordada y coordinada, y de conformidad con la legislación y los requisitos de procedimiento del Estado miembro en el que se realicen las actividades de una inspección conjunta. Dichos requisitos también pueden incluir la obligación de garantizar que los funcionarios de un Estado miembro que hayan participado en la inspección conjunta en otro Estado miembro también participen, si es preciso, en cualquier proceso de reclamación, revisión o recurso en dicho Estado miembro” (considerando 27).

La regulación de las inspecciones conjuntas se produce, esencialmente, mediante la inclusión de la sección II bis en la Directiva 2011/16/UE, que, a su vez, se concreta en la inserción del artículo 12 bis, del que nos interesa reseñar aquí su apartado 2 que dispone:

“Las autoridades competentes de los Estados miembros requirente y requerido llevarán a cabo las inspecciones conjuntas de forma previamente acordada y coordinada, en particular en lo relativo al régimen lingüístico, y de conformidad con la legislación y los requisitos procedimentales del Estado miembro en el que se realicen las actividades de inspección conjunta. La autoridad competente de todo Estado miembro en el que tengan lugar las actividades de una inspección conjunta designará a un representante encargado de supervisar y coordinar la inspección conjunta en dicho Estado miembro.

Los derechos y obligaciones de los funcionarios de los Estados miembros que participen en la inspección conjunta, cuando estén presentes en actividades realizadas en otro Estado miembro, se determinarán de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que tengan lugar dichas actividades de inspección conjunta. A la vez que se respeta la legislación del Estado miembro en el que se realicen las actividades de la inspección conjunta, los funcionarios de otro Estado miembro no ejercerán ninguna competencia que exceda las que les confiere la legislación de su Estado miembro”.

Por lo demás, la DAC 7 lleva a cabo diversos cambios para perfeccionar la Directiva 2011/16/UE, también, ajustarla a las modificaciones introducidas.

Queda tiempo para que se cumpla la trasposición al derecho español de la DAC 7. Con carácter general, según su artículo 2, ello deberá producirse antes del 31 de diciembre de 2022, si bien, la regulación de las inspecciones conjuntas puede llevarse a cabo más tarde, concretamente, la fecha límite es el 31 de diciembre de 2023.

Las intenciones de Ministerio de Hacienda son que la trasposición se efectúe mediante la modificación de la Ley General Tributaria y 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 ampliación de los tributos. Igualmente, está prevista la aprobación de un reglamento específico para regular los procedimientos de diligencia debida, requisitos de comunicación e información y otras normas para operadores de plataforma recogidas en el Anexo IV introducido por la DAC 7.

No todas las modificaciones introducidas por la DAC 7 serán objeto de transposición a nuestra normativa interna, dado que, según el Ministerio de Hacienda, algunas ya están recogidos en ella, en particular, en el Capítulo VI –asistencia mutua– del Título III –La aplicación de los tributos– de la LGT, artículos 177 bis y siguientes.

Isaac Merino Jara

Director