

SUMARI

1. RETRIBUCIÓ DELS ADMINISTRADORS I CONSELLERS

La previsió inclosa en l'article 15.e) de la LIS facilita la deduïbilitat de les retribucions salarials que, si és el cas, puguin percebre els administradors o consellers d'una entitat per l'acompliment de funcions d'alta direcció, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral ordinari amb l'entitat.

2. APROFITAMENT DE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES D'EXERCICIS ANTERIORS

Una recent sentència de l'Audiència Nacional ha entès que el període de comprovació de bases negatives, de deu anys, opera també a favor del contribuent.

3. EXEMPCIÓ EN AJD DE LES ESCRIPTURES DE FORMALITZACIÓ DE LES MORATÒRIES HIPOTECÀRIES PER AL SECTOR TURÍSTIC

El Reial decret llei 25/2020, de 3 de juliol (BOE de 6 de juliol i en vigor el 7 de juliol), de mesures urgents per a donar suport a la reactivació econòmica i l'ocupació, regula en el seu Capítol II relatiu a altres mesures de suport a la reactivació econòmica, una moratòria hipotecària per a immobles afectes a activitat turística.

4. EL TRIBUNAL SUPREM REBUTJA QUE LA INSPECCIÓ APLIQUI EL CRITERI DE LA INSCRIPCIÓ COMPTABLE ALS INGRESSOS (ANTICIPATS) I EL DE LA MERITACIÓ A LES DESPESES (COMPTABILITZATS CORRECTAMENT)

El Tribunal Suprem, en la seva sentència de 17 de juny de 2020, recurs núm. 3687/2017 rebutja que s'utilitzin criteris diferents en la manera d'imputar ingressos i despeses quan corresponen a un període diferent al de la meritació.

5. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'ARTICLE QUE ESTABLEIX L'OBLIGACIÓ D'INFORMAR A HISENDA SOBRE LA CESSIÓ D'ÚS D'HABITATGES AMB FINALITATS TURÍSTIQUES

La Sala aplica la sentència del cas 'Airbnb Ireland' del TJUE i invalida la disposició espanyola per no haver estat notificada la seva tramitació a la Comissió Europea.

6. CONSULTES PUBLICADES PER LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS EN RELACIÓ AMB LA COVID-19

La Direcció General de Tributs ha publicat una sèrie de consultes relacionades amb la COVID-19 de les quals hem efectuat una selecció.

7. MESURES FISCALS QUE ES CONTEMPLEN EN EL REIAL DECRET LLEI 27/2020, DE 4 D'AGOST, DE MESURES FINANCERES, DE CARÀCTER EXTRAORDINARI I URGENT, APLICABLES A LES ENTITATS PER A COMBATRE ELS EFECTES DE LA COVID-19

S'estableixen mesures fiscals que afecten a l'IVA a tipus zero en els lliuraments de material sanitari, al Règim fiscal aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» i a l'exempció en AJD de les escriptures de formalització de les moratòries hipotecàries per al sector turístic i per al sector del transport públic de mercaderies i discrecional de viatgers en autobús.

8. POSPOSICIÓ DE L'ENTRADA EN VIGOR DE DIVERSES MESURES EN L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT RELACIONADES AMB EL COMERÇ ELECTRÒNIC TRANSFRONTERER

Com a conseqüència de la pandèmia provocada per la COVID-19, es posposa l'entrada en vigor de diverses mesures relacionades amb el comerç electrònic transfronterer entre empreses i consumidors.

1. RETRIBUCIÓ DELS ADMINISTRADORS I CONSELLERS

La previsió inclosa en l'article 15.e) de la LIS facilita la deduïbilitat de les retribucions salarials que, si és el seu cas, puguin percebre els administradors o consellers d'una entitat per l'acompliment de funcions **d'alta direcció, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral ordinari amb l'entitat**. (Fins a aquest moment, arran de l'anomenada "doctrina del vincle" –d'acord amb la qual la relació jurídica d'un conseller o administrador amb la seva entitat és només mercantil, encara que també assumeixi funcions executives d'alta direcció, de manera que la relació laboral d'alta direcció és absorbida per la primera-, l'Administració Tributària havia vingut rebutjant, de manera molt discutible, la deducció de la component de la retribució de l'administrador o conseller satisfeta com a salari, quan no hi ha previsió estatutària específica).

Es tracta d'una modificació molt positiva en la mesura en què, a l'efecte de la deduïbilitat de la despesa en l'Impost de Societats, **es distingeixen les funcions directives afegides que, en el seu cas, poden realitzar els administradors, de les pròpies del càrrec d'administrador, i es dóna a les primeres un tractament fiscal diferenciat, sense fer-les dependre de la previsió estatutària específica i de l'acord de junta sí requerits per a la retribució del càrrec d'administrador**. Des que es va aprovar la nova LIS, la DGT ha vingut interpretant en aquesta línia la previsió a la qual ens referim, considerant deduïbles les retribucions que percep l'administrador únic d'una societat per l'exercici de funcions d'alta direcció diferents de les corresponents al càrrec d'administrador, encara que aquest càrrec sigui gratuït segons els estatuts (CV 3104-16, de 5 de juliol).

En qualsevol cas, i donada la redacció de l'apartat f) immediat següent del mateix article 15 LIS, que estableix la no deduïbilitat de "les despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic", **resulta recomanable complir amb totes les prescripcions mercantils en matèria de retribució als administradors** -articles 217 i següents de la Llei de Societats de Capital, així com l'article 249 per al cas de consellers amb funcions executives-, també respecte de les funcions executives, per a evitar interpretacions alternatives des de l'Administració Tributària. Aquesta, no obstant això, entenem, que quedaria constreta per a realitzar tals interpretacions per diverses resolucions de la DGT, en sentit favorable al contribuent.

En aquesta línia, ha de recordar-se el que es disposa pel Tribunal Suprem en la seva sentència de 26 de febrer de 2018. En aquesta sentència, que es refereix a una societat no cotitzada i que a més no fixa doctrina, l'Alt Tribunal estableix la necessitat que les retribucions als consellers per les funcions executives que realitzin en virtut de qualsevol títol compleixin els requisits de reserva estatutària i aprovació en junta general establerts en l'article 217 de la Llei de Societats de Capital, a més de trobar-se formalitzades en el contracte regulat en l'article 249 de la mateixa Llei.

Aquesta Sentència va suscitar un gran renou entre els professionals de l'esfera mercantil, de manera que no van trigar a arribar algunes resolucions de la Direcció General de Registres i del Notariat, dels mesos d'octubre i novembre de 2018 interpretant l'assenyalat pel Tribunal Suprem.

2. APROFITAMENT DE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES D'EXERCICIS ANTERIORS

Analitzem seguidament el tractament de les bases imposables negatives i el seu possible aprofitament fent un repàs a la normativa que li és aplicable i a la recent sentència de l'Audiència Nacional i al criteri del TEAC.

En relació amb la compensació de bases imposables negatives (BINS), recordem que, **en general, opera el límit del 70 % de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització i a la mateixa compensació de la base imposable negativa, amb una tolerància mínima de fins a un milió d'€**. No obstant això, les entitats l'import net anual de les quals de la xifra de negocis sigui almenys de 20 milions d'€ no poden minorar la seva base positiva en més del 50 % d'aquesta; si aquell import és almenys de 60 milions d'€, el percentatge limitatiu és del 25%. Entre altres regles especials afegides que es comenten en aquest apartat de les Anotacions, la

limitació no resulta d'aplicació en l'import de les rendes positives corresponents a quitacions o esperes conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent.

Una recent sentència de l'Audiència Nacional ha entès que el període de comprovació de bases negatives, de deu anys, opera també a favor del contribuent.

I recordem, d'altra banda, el criteri del TEAC segons el qual la compensació de BINS constitueix una opció del contribuent conformement a l'article 119.3 de la Llei General Tributària, que s'exercita amb la presentació en termini de la declaració.

Restriccions a la compensació de bases negatives. La Llei 27/2014, de l'Impost de Societats (IS d'ara endavant) estableix en el seu article 26 un límit a la compensació de bases imposables negatives (BINS d'ara endavant), del **70 % de la base imposable** prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització i a la mateixa compensació de la base imposable negativa, si bé en tot cas hi ha **un límit mínim de compensació d'un milió d'€** -aquest límit es prorrateja a la baixa si el període impositiu té durada inferior a un any-.

Sent aquesta la regla general, **el Reial decret llei 3/2016 va establir límits més exigents de compensació ja des de 2016**, de manera que també per a 2020 les **entitats l'import net de les quals de la xifra de negocis sigui almenys de 20 milions d'€** durant els 12 mesos anteriors a la data en què s'iniciï el període impositiu, no podran minorar la seva base positiva en més del **50 %** d'aquesta; si aquell import net és almenys de 60 milions d'€, el percentatge limitatiu és del **25 %**. També en aquests casos cal compensar bases negatives per un mínim de fins a un milió d'€ per període impositiu.

La limitació a la compensació no resulta d'aplicació en l'import de les rendes positives corresponents a **quitacions o esperes** conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent; en aquest cas, les BINS objecte de compensació no consumeixen límit del milió d'€. Tampoc s'apliquen límits en el període impositiu en què pugui produir-se **l'extinció** de l'entitat, tret que sigui conseqüència d'una operació de reestructuració empresarial en règim fiscal especial; si l'extinció ve precedida de la **liquidació concursal** de l'entitat, el límit de compensació de BINS tampoc opera en el període impositiu corresponent a la liquidació, encara que sigui diferent (anterior) al d'extinció formal (resolucions de la DGT V3158 -15, de 20 d'octubre i V2466-16, de 7 de juny). Així mateix, el límit no s'aplica en el cas d'**entitats de nova creació**, en els tres primers períodes impositius en què es generi una base imposable positiva prèvia a la seva compensació. Finalment, si la societat manté BINS anteriors a 2013 pendents de compensar, i les deterioracions de cartera van suposar més del 90% de les despeses deduïbles en els períodes corresponents, no s'aplica límit de compensació respecte de la **reversió d'aquestes deterioracions**.

Acreditació de bases imposables negatives i termini de comprovació

L'Administració pot comprovar les BINS en els **deu anys** següents al final del període voluntari de presentació de l'autoliquidació de l'exercici en el qual es van generar. Transcorregut aquest termini, per a acreditar la procedència i quantia de les bases negatives, només és necessari exhibir l'autoliquidació de l'exercici en el qual es van generar i la corresponent comptabilitat, amb acreditació del dipòsit dels Comptes Anuals en el Registre Mercantil.

Doncs bé, la recent **sentència de l'Audiència Nacional de 21 de novembre de 2019** ha entès que aquest període de deu anys ha d'operar també a favor dels contribuents. En aquest sentit, l'Audiència corregeix el criteri expressat per l'AEAT i el TEAC, que van negar la possibilitat que el contribuent instés la revisió de les seves autoliquidacions més enllà del termini de quatre anys de prescripció. Considera l'Audiència que, de manera igualitària respecte de l'Administració, l'obligat tributari deu també beneficiar-se del termini de deu anys, perquè segons disposa la mateixa exposició de motius de la Llei 34/2015 -que va modificar a aquest efecte l'article 66 bis de la Llei General Tributària-, l'ampliació dels terminis de comprovació també ha d'assegurar el dret de l'obligat tributari a beneficiar-se dels crèdits fiscals dels deu anys passats, en el que afectin autoliquidacions respecte de les quals es trobi obert el citat termini de prescripció.

La compensació de bases negatives com a exercici d'una opció pel contribuent: problemes potencials de compensació futura

Cal recordar, d'altra banda, el **criteri del TEAC** en la seva Resolució de 4 d'abril de 2017, segons el qual **la compensació de BINS constitueix una opció del contribuent** conformement a l'article 119.3 de la Llei General Tributària, **que s'exercita amb la presentació en termini de la declaració**.

El **TEAC desestima certa reclamació econòmicoadministrativa**, perquè quan l'art. 25 del Text Refós de la LIS (vigent fins a 2014) diu que "les (BINS) que hagin estat objecte de liquidació o autoliquidació podran ser compensades amb les rendes positives...", això "entra plenament dins del concepte d' "opció" exercitada amb la presentació d'una declaració" -la de l'Impost de Societats-. I aclareix:

- **Si el contribuent hagués autoliquidat una base imposable prèvia de zero o negativa**, tenint BINS, ha d'entendre's que no va exercitar cap opció, i per tant podrà optar posteriorment, sigui via rectificació d'autoliquidació, declaració complementària o arran d'una comprovació administrativa.
- **Si el contribuent compensa fins al màxim compensable**, hauria optat implícitament per deduir l'import màxim, per la qual cosa, en cas d'incrementar-se la base imposable prèvia pel contribuent o en una comprovació administrativa, podrà aplicar l'import compensable no aprofitat en el seu moment.
- **Si autoliquidant una base imposable prèvia positiva, no es compensa cap import o es compensa un import inferior al límit màxim compensable**, "és clar" que el contribuent va optar per no aprofitar en tot o en part les BINS, i no podrà posteriorment, fora ja del termini voluntari d'autoliquidació, sigui per via de rectificació d'autoliquidació o en un procediment de comprovació, modificar l'opció ja exercitada.
- **Si el contribuent no presenta autoliquidació en termini**, s'entén que opta pel total diferiment de les BINS, per la qual cosa no podrà rectificar després la seva opció en cap cas. El contrari, es diu, faria de millor condició al no declarant, segons els criteris anteriorment exposats.

Per tant, aquesta "opció" ha de cuidar-se, perquè pot impedir l'augment de l'import compensat, havent-hi saldo disponible, quan per exemple en una comprovació tributària posterior s'augmenti la base imposable. Per a evitar aquest efecte **podria presentar-se un escrit associat a la declaració de l'Impost de Societats, explicitant els paràmetres sota els quals s'exerceix l' "opció"**. Per exemple, indicant que "es compensa l'import màxim possible, però amb aprofitament de les retencions i pagaments fraccionats per a deixar a zero la quota a ingressar".

Ha d'esmentar-se també la **Resolució del TEAC de 16 de gener de 2020**, que matisa el criteri de la Resolució de 4 d'abril de 2017 abans citada "per a un supòsit no contemplat en ella". Es tracta d'una entitat que en la seva autoliquidació no compensa BIN alguna, o compensa menys de la factible, i posteriorment (i) **l'import de les BINS compensables augmenta per resolució d'un òrgan revisor econòmicoadministratiu o contenciós**, que (ii) **anul·la una actuació improcedent de l'Administració**.

Deurà llavors admetre's que en declaració complementària o en el marc d'unes actuacions d'aplicació dels tributs, el contribuent opti per compensar un import superior al que va compensar inicialment, sent indisponibles, en tot cas, les quantitats de bases imposables negatives per la compensació de les quals sí que es va pronunciar (va optar). En definitiva, el que es disposa en l'art. 119.3 de la Llei General Tributària ha d'interpretar-se que és així "rebus sic stantibus", és a dir, "estant així les coses", o el que és igual, mentre "les coses" no canviïn.

No obstant això, la mateixa **sentència de l'Audiència Nacional de 21 de novembre de 2019** esmentada en el punt anterior, ha assenyalat que la modificació de la Llei General Tributària duta a terme per la Llei 34/2015, ha esclarit que l'aplicació de les bases negatives no és una opció immodificable segons l'art. 119.3 d'aquest text legal, perquè la Llei citada va introduir en aquest art. 119 un nou apartat 4, del qual deriva

que sí que és possible modificar l'opció quant a l'aplicació de bases imposables negatives, mentre no s'hagi iniciat un procediment d'aplicació dels tributs. En conseqüència, caldrà esperar al criteri del Tribunal Suprem sobre aquesta qüestió.

3. EXEMPCIÓ EN AJD DE LES ESCRIPTURES DE FORMALITZACIÓ DE LES MORATÒRIES HIPOTECÀRIES PER AL SECTOR TURÍSTIC

El Reial decret llei 25/2020, de 3 de juliol (BOE de 6 de juliol i en vigor el 7 de juliol), de mesures urgents per a donar suport a la reactivació econòmica i l'ocupació, regula en el seu Capítol II relatiu a altres mesures de suport a la reactivació econòmica, una moratòria hipotecària per a **immobles afectes a activitat turística** (arts. 3 a 9 del RDL 25/2020).

Podran ser beneficiaris els **treballadors autònoms i les persones jurídiques amb domicili social a Espanya**, sempre que experimentin dificultats financeres a conseqüència de l'emergència sanitària. Durant la moratòria, de **fins a 12 mesos**, s'abonarien sols interessos del deute hipotecari, no amortitzant-se el capital. Així mateix, l'obligació financera s'estendria fins a un màxim de dotze mesos més o l'import ajornat es redistribuiria entre les quotes restants sense modificar la data pactada de venciment.

La manca recauria sobre **préstecs hipotecaris que tenen com a garantia un bé immoble que es trobi afecte al desenvolupament d'una activitat econòmica del sector turístic exercida en territori nacional**. Els beneficiaris serien hotels i allotjaments turístics similars (codi CNAE 5510), allotjaments turístics i altres allotjaments de curta estada (codi CNAE 5520), així com agències de viatge (codi CNAE 7911).

D'altra banda, els drets aranzelaris notariais i registrals derivats de la formalització i inscripció de la novació del préstec hipotecari que inclogui la moratòria seran satisfets en tot cas pel creditor i es bonificaran en un 50% i en relació amb l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, s'introdueix a través de la disposició final primera del RDL 25/2020, en el Reial decret 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, **una exempció** en Actes Jurídics Documentats de les **escriptures de formalització de les moratòries** de préstecs i crèdits hipotecaris i d'arrendaments sense garantia hipotecària que es produeixin en aplicació de la moratòria hipotecària per al sector turístic, que acabem de ressenyar, introduint per a això en l'article 45.I.B) del citat text refós el número 30.

En relació amb l'arrendament d'immobles afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica del sector turístic, i en aquest cas el beneficiari de la moratòria hipotecària ha de concedir a l'arrendatari una moratòria en el pagament de l'arrendament d'almenys un 70% de la quantia de la moratòria hipotecària, sempre que aquest ajornament o la condonació total o parcial de la mateixa no s'hagués aconseguit ja per acord entre totes dues parts. Així mateix, quan les dificultats financeres concorrin en l'arrendatari, aquest podrà instar del seu arrendador la sol·licitud d'aquesta moratòria hipotecària (RDL 25/2020 art.7).

4. EL TRIBUNAL SUPREM REBUTJA QUE LA INSPECCIÓ APLIQUI EL CRITERI DE LA INSCRIPCIÓ COMPTABLE ALS INGRESSOS (ANTICIPATS) I EL DE LA MERITACIÓ A LES DESPESES (COMPTABILITZATS CORRECTAMENT)

El Tribunal Suprem en la seva Sentència de 17 de juny de 2020, recurs núm. 3687/2017, rebutja que l'Administració Tributària imputi temporalment les despeses comptabilitzades segons el criteri de la meritació i, no obstant això, no faci el propi amb els ingressos comptabilitzats anticipadament a la seva meritació, aplicant a aquests el criteri de caixa a l'hora de determinar la base imposable de l'IS.

La societat recurrent sosté que la regularització conformement al criteri de la meritació ha d'efectuar-se **no sols en relació amb les despeses, sinó també amb els ingressos**, del que resultaria un deute tributari menor. L'advocat de l'Estat assenyalava

que l'art. 19.3 TR Llei IS no ofereix dubtes quant a la seva interpretació, en regular per separat els efectes en l'Impost de Societats del registre comptable dels ingressos i de les despeses en un període diferent del de la seva meritació, i la Sala "a quo" s'aparta de manera abrupta del seu tenor literal, considerant que les regles que estableix tracten de protegir els interessos financers de la Hisenda Pública i **no de beneficiar-los**, però oblidant-se de l'essencial del seu contingut: el principi de registre comptable i els seus efectes en relació amb l'Impost de Societats.

Es tracta, en definitiva, d'un principi essencial en la relació entre la comptabilitat i la base imposable de l'Impost de Societats, que es defineix amb tota claredat pel legislador, tant en el derogat TR Llei IS, com en la vigent Llei 27/2014 (Llei IS).

El Tribunal considera que **el principi de la meritació suposa que els efectes de les transaccions o fets econòmics es registraran quan ocorrin, imputant-se a l'exercici al qual els comptes anuals es refereixin les despeses i els ingressos que afectin aquest, amb independència de la data del seu pagament o del seu cobrament**, és a dir, i això és el veritablement rellevant, en funció del corrent real i no en funció del corrent monetari o financer.

Com «el resultat comptable» és el que determina la base imposable, tota societat, al tancament de l'exercici, haurà d'analitzar els diferents ingressos i despeses que ha anat comptabilitzant al llarg d'aquest. Podrà succeir que s'hagin reportat ingressos o despeses que no s'hagin cobrat o pagat; però també podran existir ingressos o despeses que s'hagin cobrat o pagat sense haver-se reportat.

En aquest segon cas, a l'hora de determinar el resultat comptable, caldrà donar de baixa temporalment aquells conceptes que no s'hagin reportat, els quals no participaran en el càlcul del resultat comptable (periodificació comptable). **El principi de la meritació té, no obstant això, una excepció -expressament prevista en la Llei de l'Impost de Societats- en els casos en els quals el contribuent no imputi comptablement els seus ingressos i despeses en el període correcte.** Específicament, quan «imputi les despeses en un període impositiu posterior» o quan «imputi els ingressos en un període impositiu anterior».

Encerta per complet la Sala d'instància quan rebutja aquesta forma de conducta que ha tingut la Inspecció aplicant el criteri de la inscripció comptable als ingressos (anticipats) i el de la meritació a les despeses (comptabilitzats correctament). **No cap, en un supòsit com l'analitzat, que l'Administració Tributària imputi temporalment les despeses comptabilitzades segons el criteri de la meritació i, no obstant això, no faci el propi amb els ingressos comptabilitzats anticipadament a la seva meritació, aplicant a aquests el criteri de caixa a l'hora de determinar la base imposable de l'IS.**

5. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'ARTICLE QUE ESTABLEIX L'OBLIGACIÓ D'INFORMAR A HISENDA SOBRE LA CESSIÓ D'ÚS D'HABITATGES AMB FINALITATS TURÍSTIQUES

Segons el comunicat del Poder Judicial publicat el passat 27 de juliol, la Sala III, del Contenciós-Administratiu, del Tribunal Suprem ha anul·lat i deixat sense efecte l'article 54 ter del Reglament General de les Actuacions i Procediments de Gestió i Inspecció Tributària, introduït en 2017, que estableix l'**"Obligació d'informar sobre la cessió d'ús d'habitatges amb finalitats turístics"**, ja que la seva tramitació no va ser comunicada a la Comissió Europea com era preceptiu, estimant el recurs de l'Associació Espanyola de l'Economia Digital ADIGITAL contra l'apartat 11 de l'article primer del Reial decret 1070/2017, de 29 de desembre, pel qual s'introdueix en el Reglament General de les Actuacions i Procediments de Gestió i Inspecció Tributària aprovat per Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, un nou article 54 ter, que regula la "Obligació d'informar sobre la cessió d'ús d'habitatges amb finalitats turístiques".

El Tribunal Suprem aplica al cas la sentència del TJUE en el 'cas Airbnb', de 19 de desembre de 2019, de la qual es desprèn que una norma com l'article 54 ter del citat Reglament "havia d'haver estat notificada sota la Directiva 1535/2015 (procediment

d'informació en reglamentacions tècniques) i que la seva falta de notificació comporta la seva invalidesa".

Aquest article 54 ter estableix que "les persones i entitats que mitjancin entre els cedents i cessionaris de l'ús d'habitatges amb finalitats turístiques situades en territori espanyol en els termes establerts en l'apartat següent, vindran obligats a presentar periòdicament una declaració informativa de les cessions d'ús en les quals mitjancin". Estableix que tindran la consideració d'intermediaris totes les persones o entitats que prestin el servei d'intermediació entre cedent i cessionari de l'ús a què es refereix l'apartat anterior, ja sigui a títol oneros o gratuït, en particular les persones o entitats que, constituïdes com a plataformes col·laboratives, mitjancin en la cessió d'ús i tinguin la consideració de prestador de serveis de la societat de la informació.

També regulava que les dades que havia de contenir la declaració informativa com ara la identificació del titular de l'habitatge cedit amb finalitats turístiques, així com del titular del dret en virtut del qual se cedeix l'habitatge amb finalitats turístiques, si fossin diferents. També la identificació de l'immoble amb especificació del número de referència cadastral o en els termes de l'Ordre Ministerial per la qual s'aprovi el model de declaració corresponent, i la identificació de les persones o entitats cessionàries, així com el nombre de dies de gaudi de l'habitatge amb finalitats turístiques, i a més l'import percebut pel titular cedent de l'ús de l'habitatge amb finalitats turístiques o, si és el cas, indicar el seu caràcter gratuït.

6. CONSULTES PUBLICADES PER LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS EN RELACIÓ AMB LA COVID-19

La DGT ha publicat diverses consultes relacionades amb la COVID-19, entre les quals destaquem les següents:

Còmput a l'efecte de la residència fiscal dels dies que s'han hagut de passar obligatòriament a Espanya a causa de l'estat d'alarma (CV 1983/2020 de 17/06/2020)

Un matrimoni de residents fiscals al Líban va arribar a Espanya el gener de 2020 per a un viatge de tres mesos, però a causa de l'estat d'alarma no ha pogut tornar al seu país, havent d'esperar fins a juny.

Tenint en compte l'art. 9 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF), una persona física serà considerada resident fiscal a Espanya, en un determinat període impositiu, en la mesura en què concorri algun dels següents criteris, és a dir, sobre la base de:

- La permanència més de 183 dies, durant l'any natural, en territori espanyol, computant-se, a aquest efecte, les absències esporàdiques, tret que s'acrediti la residència fiscal en un altre país. En el supòsit de països o territoris considerats com a paradís fiscal, l'Administració Tributària podrà exigir que es provi la permanència en aquest durant 183 dies l'any natural.
- Que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

Així mateix, la Llei IRPF estableix una presumpció, que admet prova en contra, que el contribuent té la seva residència fiscal a Espanya quan, de conformitat amb els criteris anteriors, resideixi habitualment a Espanya el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que depenguin d'aquell.

Amb la qual cosa, en aquest cas el criteri a aplicar seria el de permanència durant més de 183 dies dins del territori espanyol. Els dies transcorreguts a Espanya per al matrimoni, **a conseqüència de l'estat d'alarma, es computarien, per la qual cosa tots dos cònjuges romandrien més de 183 dies en territori espanyol l'any 2020, i serien considerats contribuents de l'IRPF.**

Retribució en espècie per la cessió de l'ús del vehicle per l'empresa durant l'estat d'alarma, encara que el particular consideri que està immobilitzat (CV 1387/2020 de 13/05/2020)

La DGT aclareix que l'estat d'alarma **no implica la immobilització del vehicle**, sinó la limitació dels desplaçaments als permesos en aquest estat.

I afegeix que tenint en compte el concepte de retribució en espècie de l'art. 42.1 Llei 35/2006 (Llei IRPF), que exigeix "la utilització, consum o obtenció, per a finalitats particulars, de béns, drets o serveis de manera gratuïta o per preu inferior al normal de mercat, encara que no suposin una despesa real per a qui les concedeixi", la imputació al contribuent de la retribució en espècie **deriva de l'obtenció del dret d'ús del vehicle**, existint aquesta retribució en la mesura en què aquest tingui la facultat de disposar del vehicle per a usos particulars, amb independència que existeixi o no una utilització efectiva per a aquestes finalitats. Amb la qual cosa, procedeix la imputació d'un rendiment de treball en espècie pel vehicle.

Procedència de la imputació de rendes immobiliàries pel segon habitatge durant l'estat d'alarma (CV 1368/2020 de 12/05/2020)

La DGT analitza el supòsit d'un propietari d'un habitatge en la qual no resideix, a l'efecte de la imputació de rendes immobiliàries, i si ha d'excloure's el temps al qual s'estengui l'estat d'alarma derivat de l'epidèmia de COVID-19, tenint en compte l'obligació de confinament i limitació de desplaçaments que aquest estat implica.

Amb caràcter general, la imputació de rendes immobiliàries **no té en compte la utilització efectiva del segon habitatge sinó la seva disponibilitat a favor del seu titular, sense que la Llei atengui circumstàncies que puguin afectar aquesta utilització**, com ara la malaltia, el treball o unes altres que determinin la no possibilitat d'utilització del segon habitatge, en limitar la Llei els casos en els quals no procedeix la imputació de rendes immobiliàries únicament als següents: afectació de l'immoble a una activitat econòmica, que l'immoble generi rendiments de capital, que es trobi en construcció i que no sigui susceptible d'ús per raons urbanístiques, sense que el supòsit al qual es refereix la consulta correspongui a un d'ells, per la qual cosa no pot quedar exclòs de la imputació.

Un altre exemple d'exclusió d'aquest règim és el cas de la consulta V1385-18, que es refereix a un immoble buit que és ocupat il·legalment per tercers en contra de la voluntat del propietari, havent-se iniciat un procediment de desnonament pel propietari de l'immoble, concloent-se la no imputació de rendes.

Tenint en compte tot això, ha de concloure's que **procedeix la imputació de rendes immobiliàries durant l'estat d'alarma per l'habitatge de la qual s'és propietari si no està afecta a una activitat econòmica ni és generadora de rendiments del capital**.

Termini dels sis mesos relatiu a l'exempció per reinversió en rendes vitalícies suspès durant l'estat d'alarma (CV 1324/2020 de 08/05/2020)

En la consulta plantejada, el contribuent va vendre les seves participacions en una societat mercantil el 26 de setembre de 2019, obtenint amb això un guany patrimonial. A fi d'aplicar al guany patrimonial l'exempció per reinversió en rendes vitalícies, tenia previst la constitució d'un producte d'aquestes característiques dins del termini de sis mesos; termini que finalitzava durant la vigència de l'estat d'alarma declarat per la situació de crisi sanitària provocada per la COVID-19, per la qual cosa no ha pogut realitzar la constitució de la renda vitalícia.

Respecte d'aquesta situació, s'ha de tenir en compte que des de l'entrada en vigor del RD 463/2020 (Declaració de l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària ocasionada per la COVID-19), **fins al 30 d'abril de 2020 queden suspesos els terminis de prescripció i caducitat de qualssevol accions i drets contemplats en la normativa tributària**. A més, les referències temporals efectuades als dies 30 d'abril i 20 de maig de 2020 en l'art. 33 del RD-Llei 8/2020 (Mesures urgents extraordinàries per a fer front a l'impacte econòmic i social de la COVID-19), i en les disp. adic. octava i novena del RD-Llei 11/2020 (Mesures urgents complementàries en l'àmbit social i econòmic per a fer front a la COVID-19), s'entendran realitzades al dia 30 de maig de 2020.

Per tant, tal com estableixen els citats Reials decrets llei, **a l'efecte del termini de sis mesos previst per a la reinversió en renda vitalícia, es paralitza el còmput d'aquest termini des del 14 de març de 2020 fins al 30 de maig de 2020.**

No estaran subjectes a l'IVA els autoconsums derivats de la condonació de la renda d'un local de negocis durant l'estat d'alarma (CV 2053/2020 de 23/06/2020)

En el cas analitzat, una persona física és propietària d'un local comercial que té arrendat i que es troba destinat a l'activitat de cafeteria, i a conseqüència de l'estat d'alarma, decideix que no li cobrarà a l'arrendatari la renda corresponent a diverses mensualitats.

La Direcció General de Tributs, en la consulta comentada, estableix que **no estaran subjectes a l'IVA els autoconsums derivats de la condonació de la renda d'un local de negocis quan l'arrendatari no pugui realitzar cap activitat econòmica en el mateix per aplicació de les disposicions establertes durant la vigència de l'estat d'alarma.**

7. MESURES FISCALLS QUE ES CONTEMPLEN EN EL REIAL DECRET LLEI 27/2020, DE 4 D'AGOST, DE MESURES FINANCERES, DE CARÀCTER EXTRAORDINARI I URGENT, APLICABLES A LES ENTITATS PER A COMBATRE ELS EFECTES DE LA COVID-19

En el BOE de 5 d'agost de 2020, s'ha publicat el Reial decret llei 27/2020, de 4 d'agost, de mesures financeres, de caràcter extraordinari i urgent, aplicables a les entitats locals (RDL 27/2020). Aquesta norma recull l'acord aconseguit entre el Ministeri d'Hisenda i la Federació Espanyola de Municipis i Províncies (FEMP), que permetrà mobilitzar fins a 5.000 milions per als ajuntaments amb romanents de tresoreria i destinar-los a programes de cures de proximitat, mobilitat, habitatge, desenvolupament sostenible i promoció de l'activitat cultural.

Pel que a l'àmbit tributari es refereix són tres les mesures que es recullen: es prorroga fins al 31 d'octubre el tipus impositiu del 0% d'IVA aplicable als lliuraments, importacions i adquisicions intracomunitàries de béns necessaris per a combatre els efectes de la COVID-19; s'estableix un règim fiscal específic aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» i es declaren exemptes d'AJD les escriptures de formalització de les moratòries de préstecs i crèdits hipotecaris i d'arrendaments, préstecs, lising i renting sense garantia hipotecària que es produeixin en aplicació de les moratòries hipotecàries per al sector turístic i per al sector del transport públic de mercaderies i discrecional de viatgers amb autobús.

IVA a tipus zero en el lliurament de material sanitari

Com és conegut, el Reial decret llei 15/2020, de 21 d'abril, de mesures urgents complementàries per a donar suport a l'economia i l'ocupació va establir en el seu article 8 l'aplicació, des del 23 d'abril i fins al 31 de juliol de 2020, del tipus impositiu del 0% de l'IVA als lliuraments de béns, importacions i adquisicions intracomunitàries de béns referits en l'Annex del citat Reial decret llei, els destinataris del qual siguin entitats de Dret Públic, clíniques o centres hospitalaris, o entitats privades de caràcter social de l'art. 20. Tres de la LIVA.

La disposició addicional quarta del RDL 27/2020 que estem ressenyant, **prorroga fins al 31 d'octubre de 2020** l'aplicació del tipus impositiu del 0% d'IVA als lliuraments de béns, importacions i adquisicions intracomunitàries de béns referits en l'Annex del RDL 27/2020. Aquesta relació de béns als quals es refereix la citada disposició addicional quarta s'ha actualitzat amb efectes des del 23 d'abril de 2020 augmentant el nombre de productes inclosos. Per tant, els subjectes passius afectats podran efectuar conforme a la normativa de l'impost, la rectificació de l'IVA repercutit o satisfet amb anterioritat a l'entrada en vigor del RDL 27/2020.

Règim fiscal aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020»

En la disposició addicional tercera del RDL 27/2020 s'estableix un règim fiscal específic que serà aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020», que se

celebrarà a Bilbao a l'agost de 2020, tant per a l'entitat organitzadora de la final i dels equips participants, com de les persones físiques que prestin serveis a l'entitat organitzadora o als equips participants. Així mateix, s'estableix el règim duaner i tributari aplicable a les mercaderies que s'importin per a afectar-les al desenvolupament i celebració de la final i també un règim específic en l'IVA.

Exempció en AJD de les escriptures de formalització de les moratòries hipotecàries per al sector turístic i per al sector del transport públic de mercaderies i discrecional de viatgers amb autobús

Finalment, en la disposició final segona del RDL 27/2020, es modifica el número 30 de l'article 45.1.B) del text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre) per a declarar **exemptes d'actes jurídics documentats les escriptures de formalització de les moratòries de préstecs i crèdits hipotecaris i d'arrendaments, préstecs, lísing i rènting sense garantia hipotecària** que es produeixin en aplicació:

- De la moratòria hipotecària per al sector turístic (articles 3 a 9 del Reial decret llei 25/2020, de 3 de juliol, de mesures urgents per a donar suport a la reactivació econòmica i l'ocupació), i
- De la moratòria per al sector del transport públic de mercaderies i discrecional de viatgers amb autobús (articles 18 al 23 del Reial decret llei 26/2020 de 7 de juliol, de mesures de reactivació econòmica per a fer front a l'impacte de la COVID-19 en els àmbits de transports i habitatge).

8. POSPOSICIÓ DE L'ENTRADA EN VIGOR DE DIVERSES MESURES EN L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT RELACIONADES AMB EL COMERÇ ELECTRÒNIC TRANSFRONTERER

La situació d'emergència provocada per la COVID-19, i les dificultats que això ha originat als països membres per a implementar diverses mesures relacionades amb l'IVA, ha provocat que s'ajorni de manera general en 6 mesos, de l'1 de gener de 2021, a l'1 de juliol de 2021, l'entrada en vigor de les modificacions previstes següents:

- Lliuraments de béns o prestacions de serveis facilitades per interfícies electròniques i als règims especials aplicables als subjectes passius que prestin serveis a persones que no tinguin la condició de subjectes passius o que realitzin vendes a distància de béns o determinats lliuraments nacionals de béns.
- Normes relatives a l'intercanvi i emmagatzematge d'informació per part dels Estats membres quant als règims especials aplicables a serveis tecnològics o realitzin vendes a distància de béns.
- Mesures previstes per a modernitzar el marc jurídic de l'IVA per al comerç electrònic transfronterer entre empreses i consumidors.

