

**SUMARI**

- 1. FULL DE RUTA D'UNA REFORMA FISCAL PLANTEJADA PER ADAPTAR EL MODEL IMPOSITIU A LA REALITAT ECONÒMICA DEL SEGLE XXI**  
*El grup d'experts per a la reforma tributària proposa gravar més la riquesa, crear impostos mediambientals per ingressar 15.000 milions i avançar cap a un tipus únic d'IVA, que comenci a gravar operacions bancàries, per 20.000 milions més.*
- 2. MESURES URGENTS DE SUPORT AL SECTOR AGRARI PER CAUSA DE LA SEQUERA**  
*S'ha publicat al BOE del dia 16 de març el Reial decret llei 4/2022 pel qual s'adopten una bateria de mesures urgents de suport al sector agrari per causa de la sequera.*
- 3. CAMPANYA IMPOSTOS RENDA I PATRIMONI 2021: PUBLICATS AL BOE ELS MODELS I EL LLOC, FORMA I TERMINI DE PRESENTACIÓ DELS MATEIXOS**  
*Mitjançant l'Ordre HFP/207/2022, de 16 de març, s'aproven els models de declaració de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de l'Impost sobre el Patrimoni, exercici 2021, es determinen el lloc, la forma i els terminis de presentació dels mateixos.*
- 4. EL TRIBUNAL SUPREM AMPLIA LES POSSIBILITATS DE REVOCAR LES LIQUIDACIONS TRIBUTÀRIES FERMES**  
*El Tribunal Suprem ha ampliat les possibilitats de recuperació del que ingressaven per liquidacions no recorregudes en la seva recent Sentència de 4 de març.*
- 5. CANVI DE CRITERI DEL TEAC RESPECTE DE LA TRIBUTACIÓ DE LA CESSIÓ DE L'ÚS D'UN VEHICLE AFECTE A L'ACTIVITAT PER A L'ÚS PARCIAL AMB FINS PRIVATS**  
*No es pot identificar automàticament una remuneració en espècie a l'empleat amb una operació a títol oneros als efectes de l'IVA partint de la seva consideració de retribució en espècie a l'IRPF.*

**1. FULL DE RUTA D'UNA REFORMA FISCAL PLANTEJADA PER ADAPTAR EL MODEL IMPOSITIU A LA REALITAT ECONÒMICA DEL SEGLE XXI**

El Govern ja té a les mans el full de ruta d'una reforma fiscal plantejada per adaptar el model impositiu a la realitat econòmica del segle XXI i, sobretot, per elevar la recaptació d'Espanya als llindars de referència de la Unió Europea. Deu mesos després de la seva creació, el 12 d'abril passat, el comitè de 17 experts acadèmics conformat pel Ministeri d'Hisenda amb aquest objectiu va concloure definitivament el seu encàrrec en publicar El Llibre Blanc sobre la Reforma Tributària. Es tracta d'un document de 788 pàgines i 128 propostes d'actuació que, en resum, advoca per elevar ja el gravamen sobre la riquesa per costejar la factura de la crisi de la COVID-19, i per anar avançant a mitjà i llarg termini al desenvolupament d'impostos mediambientals i un tipus únic d'IVA que podrien elevar la recaptació espanyola uns 35.000 milions d'€.

La xifra, a la part alta de la forquilla potencial que presenta el ventall d'opcions proposades, permetria pràcticament tancar el diferencial d'ingressos tributaris amb la UE. El mateix informe destaca que els ingressos públics del conjunt d'administracions públiques espanyoles suposen de forma estable l'equivalent al 38,2% del PIB del país, de manera que, el 2019, abans que la pandèmia trastogués totes les variables, la recaptació espanyola se situava 3,9 punts percentuals per sota de la mitjana aritmètica de les economies de la UE, és a dir, a més de 40.000 milions de distància.

En tot cas, les recomanacions del comitè són només un "menú d'opcions" a disposició de la classe política plantejades a més sota la premissa que tancar la bretxa fiscal amb la UE

és una carrera "a llarg termini". La mateixa ministra d'Hisenda, María Jesús Montero, va aclarir en rebre el document que descarta una "pujada fiscal immediata" davant la incertesa de la guerra.

Mancant veure si la inestabilitat econòmica i el calendari electoral condemnen a l'informe a un calaix, com li va passar a l'emès per la Comissió Lagares el 2014, aquestes són les seves principals propostes:

### **IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT**

La recomanació de més importància del document a efectes recaptatoris és la que afecta l'IVA, que a Espanya té un tipus general del 21%, però també un de reduït del 10% i un de superreduït del 4%, que fan que el pes dels seus ingressos sobre el consum sigui el més baix de la UE exceptuant Itàlia i Romania. El 55% del benefici fiscal d'aquests tipus baixos, a més, ho aprofiten el 40% de les llars amb més renda. El comitè proposa "l'elevació gradual dels tipus impositius reduït i superreduït a partir del moment en què s'ha consolidat la recuperació econòmica, fins a convergir amb el tipus general", que això sí, s'obre a modular a la baixa. Espanya mantindria el nivell actual d'ingressos sempre que aquest nou tipus únic fos superior al 15,4%, i ingressaria fins a 17.123 milions extra si es mantingués al 21%.

A curt termini, es podrien anar reduint les operacions subjectes a tipus reduïts, entre les quals proposen excloure el subministrament de begudes ensucrades i alcohòliques a la restauració.

Més enllà, el text recomana revisar les exempcions existents i convida particularment a abolir la que beneficia les operacions financeres (incloent-hi els serveis de dipòsit, efectiu, crèdit o aval).

### **FISCALITAT VERDA**

L'altre gran terreny per augmentar la recaptació és el desenvolupament d'una fiscalitat verda que aborda "*l'electrificació sostenible, la mobilitat compatible amb els objectius de transició ecològica; l'economia circular, enfocada a assolir un nou model de producció i consum; i els costos mediambientals associats a l'ús de l'aigua*". S'aposta aquí, per exemple, per equiparar el tractament fiscal de dièsel i gasolina, una mesura que el Govern ja va intentar impulsar i que el comitè identificava com a prioritària, però que assumeixen es demorarà.

El capítol inclou, en tot cas, una bateria gran de mesures que elevarien la tributació sobre bitllets d'avió; el combustible del transport aeri, marítim i agrari; el gas natural, ús d'infraestructures (pagament per km d'autovia recorreguts); els fertilitzants; les emissions; o la compra de vehicles; i rebaixarien permanentment la fiscalitat elèctrica (suprimint l'impost sobre la producció i rebaixant l'especial).

### **IMPOST SOBRE SOCIETATS**

A la fiscalitat de les empreses, els experts assumeixen que la prioritat és adaptar la regulació internacional que fixarà un tipus mínim global del 15% i un mecanisme per repartir la recaptació entre els territoris on operen efectivament les multinacionals. En l'àmbit nacional, això sí, el comitè recomana prendre mesures per evitar l'elusió d'impostos mitjançant l'ús de societats pantalla, o la cobertura fraudulenta de despeses personals. També demanen ajustar la capacitat econòmica i reduir les distorsions que puguin suposar els ajustaments fiscals al resultat comptable, repensant el càlcul de la base comptable; atenent les rendes de l'exterior i l'exempció per doble imposició (en què incidirà el marc global per a multinacionals); els efectes de l'amortització per garantir la inversió o la reducció del biaix a l'endeutament.

A partir d'aquí, el comitè és favorable a mantenir el tipus de societats (25% general i 30% per a banca i petrolieres), retallant beneficis fiscals per millorar els ingressos o introduint millores en alguns com el de R+D+i. Finalment, advoquen per simplificar el sistema de pagaments fraccionats i donar incentius al creixement de les PIMES.

### **IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES**

En el cas de la Renda, els experts proposen suprimir les exempcions, les reduccions, les deduccions i els règims especials injustificats. Concretament, el comitè advoca per convertir la tributació conjunta en un nou mínim; suprimir la de reducció per arrendament

d'habitatge i integrar a la base de l'estalvi els rendiments del capital immobiliari. També recomanen fer reemborsable el mínim per descendents menors de 18 anys.

### **ECONOMIA DIGITAL**

L'economia virtual ja suposa el 8% del total, estima el comitè, que reclama adaptar el sistema tributari elevat el control de criptodivises, la imposició indirecta en mercats digitals o per regular fiscalment el teletreball.

Més enllà, s'estableix una sèrie de mesures per donar suport a la creació i impuls de noves empreses innovadores, incloent-hi eximir de declarar IVA en operacions inferiors a 3.000€ anuals, cosa que beneficiaria 500.000 contribuents, el 30% del total, amb un cost de només 228 milions.

### **HARMONITZACIÓ AUTONÒMICA**

*"La qüestió més polèmica és l'harmonització de la imposició patrimonial".* El comitè ha buscat aquí un "equilibri entre la corresponsabilitat fiscal, com a expressió de l'autonomia financera, i l'exigència de garantir l'aplicació de la imposició sobre la riquesa amb criteris d'eficiència i equitat". "La deriva dels últims anys ha estat una competència entre regions sobre aquests tributs, buidant-los a efectes de recaptació i de control de la riquesa", sobre figures com a Patrimoni i Successions i Donacions. *"Cal evitar el buidament i el Govern ha d'establir límits mínims de gravamen, a l'alça i a la baixa",* va concloure. *"El debat està entre la defensa de l'autonomia d'una comunitat concreta i l'autonomia general",* ja que la competència fa que *"aquests impostos tendeixen a desaparèixer".*

En conseqüència, els experts suggereixen delimitar la capacitat normativa de les comunitats autònomes de règim comú per enfortir els seus ingressos tributaris. La idea és fixar a escala estatal les bases imposables i liquidables (excepte el mínim exempt), deixant cert marge a les autonomies per definir el mínim exempt, l'escala de gravamen i les possibles deduccions i bonificacions de la quota, amb l'objectiu d'assegurar un gravamen mínim efectiu a tots els territoris. El comitè, això sí, no concreta quins límits considera adequats.

Més enllà de l'harmonització, el grup proposa canvis rellevants en la fiscalitat de la riquesa, considerant que gravar-la serà una eina clau per impulsar la consolidació fiscal necessària dels comptes públics després que la factura de la pandèmia de COVID-19 hagi disparat dèficit i deute. Els experts defensen mantenir les dues figures principals de l'àmbit: Patrimoni i Successions i Donacions. Encara que seria factible suprimir tots dos, admeten, fer-ho requeriria establir altres gravàmens a la mateixa línia per compensar la seva absència.

### **PATRIMONI I ESCUT FISCAL**

A Patrimoni, proposen elevar el mínim exempt fins al milió d'€. A partir d'aquí, el comitè advoca per mantenir l'escut de rendes que actualment limita el gravamen a un màxim del 60% sobre la suma de l'IRPF i Patrimoni, encara que proposen incrementar la xifra al 70% (llindar en què ja va estar al seu dia i que superaria el 65% que tradicionalment han fet servir les províncies basques).

### **EMPRESA FAMILIAR**

A Successions i Donacions s'advoca per un mínim exempt alt, amb una escala de gravamen moderada per als familiars més propers (grups I i II). En el cas de l'empresa familiar, es recomana mantenir-ne el benefici fiscal (reducció del 95% al 99% segons la regió), avaluant-ne l'efectivitat periòdicament. Demanen, això sí, augmentar la seguretat jurídica amb regles més clares i estrictes, que fixin un import màxim de base imposable que es pugui beneficiar d'aquesta reducció.

## **2. MESURES URGENTS DE SUPORT AL SECTOR AGRARI PER CAUSA DE LA SEQUERA**

S'ha publicat al BOE del dia 16 de març el Reial decret llei 4/2022 pel qual s'adopten una bateria de mesures urgents de suport al sector agrari per causa de la sequera.

En aquesta norma s'estableixen disposicions relatives a les assegurances agràries, la creació d'una línia de finançament que preveu la concessió de crèdits bonificats, no reemborsables, i certes actuacions en relació amb la Política Agrària Comuna. També

s'incorporen mesures en matèria de Seguretat Social, mesures tributàries, en relació amb tarifes assumibles pels usuaris del regadiu per a l'aigua dessalada a les IDAM i en les condicions que han de salvar mitjançant elevacions una gran diferència de cota entre origen del recurs i demanda de destinació, i mesures urgents per pal·liar els efectes de la sequera a les conques del Guadiana i del Guadalquivir.

A continuació, detallem les mesures tributàries contemplades al Reial decret.

- La reducció general del 5% del rendiment net de l'IRPF calculat pel mètode d'estimació objectiva, que estableix l'Ordre HAC/1155/2020 per al 2021, s'incrementa al 20% per a les activitats agrícoles, ramaderes i forestals.
- Es concedeix l'exempció de la quota i dels recàrrecs de l'IBI de rústica corresponent a l'exercici 2022 per als béns immobles que siguin propietat dels titulars d'explotacions agrícoles o ramaderes, i que estiguin afectes al desenvolupament d'aquestes explotacions, sempre que els titulars d'aquestes hagin patit, l'any 2021, pèrdues d'ingressos d'almenys un 20% respecte als darrers tres anys a les zones previstes a l'article 31 del Reglament (UE) núm. 1305/2013 del Parlament Europeu i del Consell - zones de muntanya o altres zones amb limitacions naturals-, i d'un 30% a les altres zones. Si ja ha satisfet el rebut, poden sol·licitar la devolució del seu import.
- S'estableix l'exempció del cànon de regulació i de la tarifa d'utilització de l'aigua recollit a l'article 114 del text refós de la Llei d'Aigües aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2001, per al 2021 i el 2022, quan s'hagin donat o es donin determinades condicions de restricció en la utilització de l'aigua.

### **3. CAMPANYA IMPOSTOS RENDA I PATRIMONI 2021: PUBLICATS AL BOE ELS MODELS I EL LLOC, FORMA I TERMINI DE PRESENTACIÓ DELS MATEIXOS**

S'ha publicat al BOE del passat 18 de març l'Ordre que regula els models de declaració de Renda i Patrimoni per a l'exercici 2021.

En aquesta norma es regula l'obligació de declarar com a l'exercici anterior, eximint-ne els contribuents que no superin els límits de 22.000 o 14.000€ en rendiments del treball – depenent que aquests rendiments hagin patit la retenció "normal" o no, respectivament – sempre que no se superin determinats límits en altres fonts de renda i, en tot cas, els contribuents que obtinguin exclusivament rendiments íntegres del treball, de capital o d'activitats econòmiques, així com guanys patrimonials, amb el límit conjunt de 1.000€ anuals i pèrdues patrimonials de quantia inferior a 500€.

Això no obstant, caldrà presentar la declaració per sol·licitar i aconseguir les devolucions derivades de la normativa del tribut: perquè l'import de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats superin la quota líquida; per les quotes de l'IRNR pagades a l'any en què es passa a tributar per l'IRPF; perquè es tingui dret a la deducció per despeses d'escola bressol o els cobraments anticipats de la deducció per maternitat hagin estat inferiors als que corresponen al contribuent; i en els casos en què l'import dels pagaments anticipats de les deduccions per família nombrosa o persones amb discapacitat a càrrec percebudes per un contribuent no obligat a declarar fos inferior al de la deducció corresponent.

Quant a l'Impost sobre el Patrimoni, a més dels contribuents als quals surt a ingressar, també han de presentar la declaració d'aquest impost aquells el valor dels quals dels seus béns o drets superi 2.000.000 d'€.

Quant al **model de declaració de l'IRPF de l'exercici 2021**, les **novetats** principals són:

- En relació amb els **rendiments de capital immobiliari**, s'inclou una **casella perquè els arrendadors diferents dels "grans tenidors" puguin consignar com a despesa deduïble la quantia de la rebaixa a la renda arrendatària** que voluntàriament haguessin acordat a partir de 14 de març de 2020, corresponents a les mensualitats meritàries en els mesos de gener, febrer i març de 2021, quan es tracti de lloguers de locals a determinats empresaris i sempre que es compleixin els requisits exigits per la norma (informar separatament de l'import d'aquesta despesa deduïble i el NIF de l'arrendatari la renda del qual s'ha rebaixat).

- **Es millora la forma de consignar les subvencions i els ajuts públics que es poden imputar per quartes parts, en el període impositiu en què s'obtinguin i en els 3 següents.** Així, en el cas d'ajudes públiques percebudes com a compensació pels defectes estructurals de construcció de l'habitatge habitual, ajudes incloses a l'àmbit dels plans estatals per a l'accés per primera vegada a l'habitatge en propietat, ajudes públiques als titulars de béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol i els ajuts públics per a la primera instal·lació de joves agricultors.
- Respecte de les **reduccions a la base imposable per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social**, es distingeix en el model les aportacions individuals de les contribucions empresarials imputades pel promotor en els períodes impositius 2016 a 2020, pendents de reducció a 1 de gener de 2021 a la base imposable. Aquesta separació també s'efectua respecte de les aportacions i les contribucions corresponents a l'exercici 2021 per a l'aplicació dels nous límits (art. 52 LIRPF).
- A l'apartat de les **deduccions de la quota íntegra, destaca la inclusió de la deducció per obres de millora de l'eficiència energètica d'habitatges.** A l'Annex A.2 del model s'inclouen les tres noves deduccions. Les dades per al càlcul d'aquestes deduccions s'han d'introduir referides a cadascun dels immobles en què es facin obres que puguin donar dret a la deducció.
- A l'apartat relatiu al **règim transitori de la deducció per inversió en habitatge habitual**, se suprimeixen les caselles corresponents a la modalitat de construcció de l'habitatge habitual, per haver finalitzat el termini de quatre anys, prorrogable quatre anys addicionals més, en què el contribuïent havia d'acabar la construcció del seu habitatge habitual per tenir dret al règim transitori d'aquesta deducció. S'han incorporat, en el cas d'obres d'ampliació o rehabilitació i d'obres i instal·lacions d'adequació de l'habitatge habitual de persones amb discapacitat, caselles per indicar la data d'inici i la fi de les obres. En cas que es tracti de la modalitat de construcció, se sol·licitarà la data de l'escriptura d'adquisició o obra nova de l'habitatge.
- Pel que fa a les **deduccions per incentius i estímuls a la inversió empresarial en activitats econòmiques**, es recull la possibilitat que els contribuïents de l'IRPF que desenvolupin una activitat econòmica puguin aplicar, des de l'1 de gener de 2021, les deduccions per inversions en produccions cinematogràfiques espanyoles de llargmetratges i curtmetratges cinematogràfics.
- Pel que fa a la **presentació de la declaració**, igual que l'any anterior, la declaració haurà de presentar-se per mitjans electrònics a través d'Internet, a l'adreça electrònica de l'AEAT, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>, a través del telèfon, o a les oficines de l'Agència Estatal d'Administració Tributària prèvia sol·licitud de citació, així com a les oficines habilitades per les comunitats autònomes, ciutats amb Estatut d'Autonomia i Entitats Locals per a la confirmació de l'esborrany de declaració. Si la declaració resultés a ingressar, el contribuïent podrà domiciliar l'ingrés, fer el pagament electrònic (prèvia obtenció del número de referència complet (NRC), o bé podrà fer el pagament a través d'un document per a l'ingrés en una entitat col·laboradora que haurà d'imprimir i procedir a efectuar aquest ingrés.
- Pel que fa al **fraccionament del pagament** resultant de la declaració, es podrà fraccionar tant l'import resultant de l'autoliquidació com, si escau, el resultant de l'autoliquidació complementària, sempre que es presentin dins el termini establert a l'art. 8 d'aquesta Ordre.

Quant a la **declaració de l'Impost sobre el Patrimoni**, el model que s'aprova reproduceix la mateixa estructura de continguts de la declaració de l'exercici 2020. No obstant això, introdueix un apartat per identificar els saldos de monedes virtuals, que fins ara s'havien d'incloure a l'apartat genèric d' «Altres béns i drets de contingut econòmic». Es manté com a forma de presentació exclusiva de les declaracions de l'impost la presentació electrònica a través d'Internet. A més, recull les tres modificacions que la Llei 11/2021 (prevenció i lluita contra el frau) introdueixen en aquest impost:

1. Extensió a tots els residents del dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la comunitat autònoma on radiqui el valor més gran dels béns i drets de què siguin

titulars i pels quals s'exigeixi l'impost, perquè estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se al territori espanyol.

2. En la valoració de béns immobles, per als quals s'estableix que la base imposable serà el valor de referència previst al text refós de la Llei del cadastre immobiliari, s'afegeix aquesta regla de valoració a l'Impost sobre el Patrimoni per als immobles el valor dels quals l'Administració l'ha determinat en un procediment. El valor de referència només podrà afectar l'IP pel que fa a immobles adquirits a partir de l'1 de gener del 2022, no al patrimoni preexistent.
3. En els casos de les assegurances de vida quan el prenedor de l'assegurança no tingui la facultat d'exercir el dret de rescat, i en els supòsits en què es percebin rendes temporals o vitalícies procedents d'una assegurança de vida, s'hi inclou com a possible valor utilitzat per a la valoració l'import de la provisió matemàtica. D'altra banda, en el cas de valors representatius de la participació en els fons propis de qualsevol classe d'entitat, es considera necessari identificar correctament l'entitat emissora dels valors esmentats, per la qual cosa s'haurà de consignar el NIF.

#### **Models de declaració de l'IRPF i de l'IP**

**El model de declaració de l'IRPF i els documents d'ingrés o devolució** són els següents:

Model D-100: Declaració de l'IRPF.

Documents d'ingrés o devolució:

- Model 100: Document d'ingrés o devolució de la declaració de l'IRPF.
- Model 102: Document d'ingrés del segon termini per declarar l'IRPF.

Els **models de declaració i de document d'ingrés de l'IP** són:

Model D-714: Declaració IP. Exercici 2021.

Model 714: IP 2021. Document d'ingrés.

#### **Termini de presentació de les declaracions de l'IRPF i de l'IP**

Pel que fa al **termini de presentació de l'esborrany de declaració i de les declaracions de l'IRPF**, sigui quin sigui el resultat, serà el següent:

- En general: el comprès entre els dies 6 d'abril i 30 de juny de 2022, ambdós inclosos.
- En el cas de domiciliació bancària de les declaracions: des del 6 d'abril fins al 27 de juny de 2022, ambdós inclosos, excepte que s'opti per domiciliar únicament el segon termini: fins al 30 de juny de 2022.

El **termini de presentació de les declaracions de l'IP** serà també el comprès entre els dies 6 d'abril i 30 de juny de 2022, ambdós inclusivament, excepte en el cas de domiciliació bancària de les declaracions que serà des del 6 d'abril fins al 27 de juny de 2022, ambdós inclusivament.

## **4. EL TRIBUNAL SUPREM AMPLIA LES POSSIBILITATS DE REVOCAR LES LIQUIDACIONS TRIBUTÀRIES FERMES**

El Tribunal Suprem en la seva recent Sentència del passat 4 de març de 2022, amplia les possibilitats de **recuperació del que s'ingressa per liquidacions no recorregudes**, fet que suposa un vent d'aire fresc en un entorn normatiu molt contrari a l'adequada defensa dels drets dels contribuents.

**La teoria dels actes consentits** tradicionalment s'ha interposat com una barrera infranquejable per als contribuents que no havien impugnat en el termini ordinari de recurs administratiu (un mes a l'esfera tributària) les liquidacions practicades per l'Administració Tributària. I suposa una violació flagrant del principi de legalitat de l'obligació tributària, consagrat en el nostre ordenament jurídic tant en el nostre text constitucional com en la legislació ordinària, en aquells supòsits en què una **decisió administrativa o judicial posterior** determinen la il·legalitat o inconstitucionalitat de les normes en virtut de les quals s'havia dictat les liquidacions corresponents.

El posicionament del legislador ordinari ha estat dificultar l'obtenció de la devolució dels ingressos indeguts que s'haguessin realitzat a l'empara d'una norma que, després de la pràctica de la liquidació no recorreguda corresponent, hagués estat declarada contrària a

Dret. Amb la mateixa orientació, contrària al respecte a la legalitat per part de les decisions administratives i favorable al seu manteniment per no afectar pressupostàriament els ens que s'haguessin lucrats amb aquests ingressos "no deguts", s'ha pronunciat el Tribunal Constitucional en la seva recent Sentència per la qual es declara la inconstitucionalitat de la regulació legal de la plusvàlua municipal (Impost sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana).

Per tot això, crida favorable i poderosament l'atenció la nova jurisprudència establerta per la recent sentència de 4 de març de 2022 (RC 7052/2019).

Si bé existien antecedents (sentències de 26 de setembre de 2017 i de 19 de febrer de 2014) que reconeixien el control judicial sobre la resolució que es dictés en el procediment de revocació instat per l'interessat, les sentències recents del Tribunal Suprem de 9 i 14 de febrer de 2022 (RC 126/2019 i 442/2019), aclareixen la manera a través de la qual el ciutadà podrà recuperar ingressos indeguts derivats de liquidacions fermes.

El primer que indica el Tribunal Suprem és que el contribuent pot sol·licitar la devolució del que ingressa a l'empara del que **disposa el procediment de devolució d'ingressos indeguts** i que, per això, l'Administració està obligada a resoldre i, si no ho fa, posen en funcionament els mecanismes legalment disposats per facilitar la impugnació i, si escau, el reconeixement del dret a l'administrat.

La incardinació de la devolució d'ingressos indeguts amb els procediments especials de revisió amplia les possibilitats de control judicial en els casos en què haguessin incorregut en motiu de nul·litat de ple dret o quan estiguessin afectats per alguna de les causes previstes perquè pugui operar la revocació: la infracció manifesta de la llei, la concurrència de circumstàncies sobrevingudes que posin de manifest la improcedència de l'acte i la indefensió causada a la tramitació del procediment.

El Tribunal Suprem no considera que la declaració d'inconstitucionalitat d'una norma sigui un supòsit d'infracció manifesta de llei, per la qual cosa denega el dret a obtenir la revocació de la liquidació ferma i consentida.

No obstant això, en la recent sentència de 4 de març de 2022 **es considera que una liquidació el fonament de la qual es troba en una Ordre Ministerial que és objecte d'anul·lació posterior a la fermesa de la liquidació, podria ser objecte de revocació en concórrer una circumstància sobrevinguda** (la nul·litat de l'Ordre) que afectava la situació jurídica del particular. El Tribunal Suprem considera que és evident la concurrència de la "circumstància sobrevinguda" perquè:

- Que és un mandat jurisdiccional; en concret, l'anul·lació de l'Ordre en què es va fonamentar la liquidació.
- Que és posterior al moment de la sol·licitud de devolució per part del contribuent, per la qual cosa no podia, en aquell moment, esgrimir-se com a motiu per fonamentar la revocació.
- Que l'anul·lació de l'Ordre, en realitat, reconeixia l'exempció tributària del contribuent, que era la causa per la qual sol·licitava la devolució.
- Que la sentència del Jutjat que realitza, en concret, una valoració fàctica de les característiques en què recolza l'esmentada exempció tributària.

I conclou el Tribunal Suprem en la Sentència de 4 de març de 2022 que, en una situació com la descrita, tant el Jutjat com el Tribunal Superior de Justícia corresponent van actuar amb correcció en resoldre sobre la revocació plantejada, ja que comptaven amb tots els elements per a pronunciar-se sobre aquesta qüestió, sense necessitat de tornar les actuacions a l'Administració Tributària, i resulta innecessari l'inici d'un procediment de revocació quan -justament- la circumstància sobrevinguda consistia en la nul·litat judicial de l'Ordre que havia constituït el fonament de la liquidació. És evident que aquesta nul·litat, posterior i sobrevinguda, resulta un motiu adequat per accedir a la revocació de la liquidació ferma.

Les conseqüències derivades de la nova jurisprudència poden ser molt rellevants, ja que **suposen el reconeixement d'una nova via per obtenir la devolució de quanties**



**ingressades a l'empara de disposicions legals o reglamentàries que es declaren contràries a dret.**

## **5. CANVI DE CRITERI DEL TEAC RESPECTE DE LA TRIBUTACIÓ DE LA CESSIÓ DE L'ÚS D'UN VEHICLE AFECTE A L'ACTIVITAT PER A L'ÚS PARCIAL AMB FINS PRIVATS**

**El Tribunal Econòmic Administratiu Central, en Resolució de 22 de febrer del 2022, resol canviant el seu criteri en relació amb la cessió de vehicles efectuada per una entitat a favor de determinats empleats i d'un conseller per a ús per a fins particulars.**

En cas que s'analitza, la Inspecció considera que aquesta cessió de vehicles **constitueix una prestació de serveis onerosa que està subjecta a IVA**, per la qual cosa l'entitat va haver de repercutir al perceptor de la retribució en espècie l'IVA corresponent al percentatge en què s'hagi d'imputar el seu ús per a fins particulars, establint a aquest efecte el criteri de disponibilitat per a aquests fins, i ha de computar com a base imposable el valor de mercat d'aquesta cessió.

Sobre les condicions que han de concórrer perquè estiguem davant del fet imposable lliurament de béns o prestació de serveis als efectes de l'IVA, s'ha pronunciat de manera reiterada el Tribunal de Justícia de la Unió Europea -TJUE- assenyalant, entre altres requisits, la necessitat de l'existència d'un vincle directe entre el lliurament del bé o la prestació del servei i la contraprestació rebuda per qui l'efectua.

Amb caràcter general, la determinació de si les prestacions realitzades per un empresari o professional a favor dels seus empleats s'han realitzat a títol gratuït o onerós han de prendre en consideració els criteris generals establerts pel TJUE d'acord amb els quals s'han de qualificar les operacions com gratuïtes o oneroses, i als que ens hem referit anteriorment. **Per tant, un lliurament de béns o una prestació de serveis que l'ocupador efectui als seus empleats serà onerosa si existeix realment una contraprestació que en constitueixi el preu d'aquesta.**

Els criteris generals establerts pel TJUE per qualificar les prestacions realitzades per un empresari o professional a favor dels seus empleats com a oneroses, a l'efecte de determinar-ne la subjecció a l'IVA com a lliuraments de béns o prestacions de serveis:

- Només es consideren operacions a títol onerós si hi ha una relació directa entre el lliurament del bé o la prestació del servei efectuada per l'ocupador i la contraprestació rebuda a canvi.
- La contrapartida ha de tenir un valor subjectiu, és a dir, un valor que es pugui expressar en diners.
- **Un lliurament de béns o prestació de serveis de l'ocupador als empleats no es pot considerar com una operació a títol onerós pel sol fet que, als efectes de l'Impost sobre la Renda, aquesta operació tingui la consideració de retribució en espècie.**

Dit això, el **criteri que ha mantingut el TEAC** sobre aquesta qüestió es troba contingut, entre d'altres, en la seva Resolució, de 22 de novembre de 2017, segons el qual, la cessió de vehicles a empleats per part d'empreses com a part del paquet retributiu dona lloc a l'existència d'operacions subjectes a l'IVA en tant que són prestacions de serveis. D'acord amb aquest criteri s'han assimilat les operacions qualificades de retribucions en espècie a efectes de l'IRPF, amb operacions imposables a títol onerós a l'àmbit de l'IVA, sense que s'incidís en la necessitat de provar l'existència d'un vincle directe entre la prestació efectuada i la contraprestació rebuda, i en què la contraprestació fos valorable econòmicament. Doncs bé, **en la mesura que aquest criteri no s'adapta plenament als dictats de la jurisprudència comunitària, cal modificar-lo** per alinear-se amb aquesta.

D'acord amb això, **no cal identificar automàticament una remuneració en espècie a l'empleat amb una operació a títol onerós a efectes de l'IVA partint de la seva consideració de retribució en espècie a l'IRPF**, ja que per això **cal que, a canvi**



**d'aquesta prestació, l'ocupador obtingui una contraprestació valorable en diners,** cosa que pot succeir si l'empleat li abona una renda, renúncia a part del seu salari monetari o es preveu expressament que part del treball prestat, expressat en termes econòmics, és aquesta contraprestació.

*BOU & ASSOCIATS*

