

SUMARIO

- 1. HOJA DE RUTA DE UNA REFORMA FISCAL PLANTEADA PARA ADAPTAR EL MODELO IMPOSITIVO A LA REALIDAD ECONÓMICA DEL SIGLO XXI**
El grupo de expertos para la reforma tributaria propone gravar más la riqueza, crear impuestos medioambientales para ingresar 15.000 millones y avanzar hacia un tipo único de IVA, que empiece a gravar operaciones bancarias, por 20.000 millones más.
- 2. MEDIDAS URGENTES DE APOYO AL SECTOR AGRARIO POR CAUSA DE LA SEQUÍA**
Se ha publicado en el B.O.E. del día 16 de marzo el Real Decreto-Ley 4/2022 por el que se adoptan una batería de medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.
- 3. CAMPAÑA IMPUESTOS RENTA Y PATRIMONIO 2021: PUBLICADOS EN EL BOE LOS MODELOS Y EL LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LOS MISMOS**
Mediante la Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo, se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2021, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos.
- 4. EL TRIBUNAL SUPREMO AMPLÍA LAS POSIBILIDADES DE REVOCAR LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS FIRMES**
El Tribunal Supremo ha ampliado las posibilidades de recuperación de lo ingresado por liquidaciones no recurridas en su reciente Sentencia de 4 de marzo.
- 5. CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DEL USO DE UN VEHÍCULO AFECTO A LA ACTIVIDAD PARA SU USO PARCIAL CON FINES PRIVADOS**
No cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF.

1. HOJA DE RUTA DE UNA REFORMA FISCAL PLANTEADA PARA ADAPTAR EL MODELO IMPOSITIVO A LA REALIDAD ECONÓMICA DEL SIGLO XXI

El Gobierno tiene ya en sus manos la hoja de ruta de una reforma fiscal planteada para adaptar el modelo impositivo a la realidad económica del siglo XXI y, sobre todo, para elevar la recaudación de España a los umbrales de referencia de la Unión Europea. Diez meses después de su creación, el pasado 12 de abril, el comité de 17 expertos académicos conformado por el Ministerio de Hacienda con este objetivo concluyó definitivamente su encargo al publicar El "Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria". Se trata de un documento de 788 páginas y 128 propuestas de actuación que, en resumen, aboga por elevar ya el gravamen sobre la riqueza para costear la factura de la crisis del COVID-19, y por ir avanzando a medio y largo plazo en el desarrollo de impuestos medioambientales y un tipo único de IVA que podrían elevar la recaudación española en unos 35.000 millones de €.

La cifra, en la parte alta de la horquilla potencial que arroja el abanico de opciones propuestas, permitiría prácticamente cerrar el diferencial de ingresos tributarios con la UE. El propio informe destaca que los ingresos públicos del conjunto de administraciones públicas españolas vienen arrojando de forma estable el equivalente al 38,2% del PIB del país, con lo que, en 2019, antes de que la pandemia trastocara todas las variables, la recaudación española se situaba 3,9 puntos porcentuales por debajo de la media aritmética de las economías de la UE, es decir, a más de 40.000 millones de distancia.

En todo caso, las recomendaciones del comité son solo un "menú de opciones" a disposición de la clase política planteadas además bajo la premisa de que cerrar la brecha fiscal con la UE es una carrera "a largo plazo". La propia ministra de Hacienda, María Jesús Montero, aclaró al recibir el documento que descarta una "subida fiscal inmediata" ante la incertidumbre de la guerra.

A falta de ver si la inestabilidad económica y el calendario electoral condenan al informe a un cajón, como le ocurrió al emitido por la Comisión Lagares en 2014, estas son sus principales propuestas:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recomendación de mayor calado del documento a efectos recaudatorios es la que atañe al IVA, que en España tiene un tipo general del 21%, pero también uno reducido del 10% y uno superreducido del 4%, que hacen que el peso de sus ingresos sobre el consumo sea el más bajo de la UE exceptuando a Italia y Rumanía. El 55% del beneficio fiscal de estos tipos bajos, además, lo aprovechan el 40% de hogares con mayor renta. El comité propone "la elevación gradual de los tipos impositivos reducido y superreducido a partir del momento en que se haya consolidado la recuperación económica, hasta converger con el tipo general", que eso sí, se abre a modular a la baja. España mantendría su actual nivel de ingresos siempre que ese nuevo tipo único fuera superior al 15,4%, e ingresaría hasta 17.123 millones extra si se mantuviera en el 21%. La operación, eso sí, se plantea muy a largo plazo y de forma progresiva, fijando además como "condición sine qua non" la "compensación" a rentas bajas por el impacto sufrido, mediante deducciones en IRPF, por ejemplo.

A corto plazo, podrían ir reduciéndose las operaciones sujetas a tipos reducidos, entre las que proponen excluir el suministro de bebidas azucaradas y alcohólicas en la restauración.

Más allá, el texto propone revisar las exenciones existentes e invita particularmente a abolir la que beneficia a las operaciones financieras (incluyendo los servicios de depósito, efectivo, crédito o aval).

FISCALIDAD VERDE

El otro gran terreno para aumentar la recaudación es el desarrollo de una fiscalidad verde que aborde "la electrificación sostenible, la movilidad compatible con los objetivos de transición ecológica; la economía circular, enfocada en lograr un nuevo modelo de producción y consumo; y los costes medioambientales asociados al uso del agua". Se apuesta aquí, por ejemplo, por equiparar el tratamiento fiscal de diésel y gasolina, una medida que el Gobierno ya trató de impulsar y que el comité identificaba como prioritaria, pero que asumen se demorará.

El capítulo incluye, en todo caso, una gran batería de medidas que elevarían la tributación sobre billetes de avión; el combustible del transporte aéreo, marítimo y agrario; el gas natural, el uso de infraestructuras (pago por km de autovía recorridos); los fertilizantes; las emisiones; o la compra de vehículos; y rebajarían permanentemente la fiscalidad eléctrica (suprimiendo el impuesto sobre la producción y rebajando el especial).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la fiscalidad de las empresas, los expertos asumen que la prioridad es adaptar la regulación internacional que fijará un tipo mínimo global del 15% y un mecanismo para repartir la recaudación entre los territorios donde operan efectivamente las multinacionales. En el ámbito nacional, eso sí, el comité recomienda tomar medidas para evitar la elusión de impuestos mediante el uso de sociedades pantalla, o la fraudulenta cobertura de gastos personales. También piden ajustar la capacidad económica y reducir las distorsiones que puedan suponer los ajustes fiscales al resultado contable, repensando el cálculo de la base contable; atendiendo a las rentas del exterior y la exención por doble imposición (en el que incidirá el marco global para multinacionales); los efectos de la amortización para garantizar la inversión o la reducción del sesgo al endeudamiento.

A partir de ahí, el comité es favorable a mantener el tipo de Sociedades (25% general y 30% para banca y petroleras), recortando beneficios fiscales para mejorar sus ingresos o introduciendo mejoras en algunos como el de I+D+i. Finalmente, abogan por simplificar el sistema de pagos fraccionados y dar incentivos al crecimiento de las PYMES.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el caso de la Renta, los expertos proponen suprimir las exenciones, reducciones, deducciones y regímenes especiales injustificados. En concreto, el comité aboga por convertir la tributación conjunta en un nuevo mínimo; suprimir la de reducción por arrendamiento de vivienda e integrar en la base del ahorro los rendimientos del capital inmobiliario. También proponen hacer reembolsable el mínimo por descendientes menores de 18 años.

ECONOMÍA DIGITAL

La economía virtual supone ya el 8% del total, estima el comité, que reclama adaptar el sistema tributario elevando el control de criptodivisas, la imposición indirecta en mercados digitales o por regular fiscalmente el teletrabajo.

Más allá, se establece una serie de medidas para apoyar la creación e impulso de nuevas empresas innovadoras, incluyendo eximir de declarar IVA en operaciones inferiores a 3.000€ anuales, lo que beneficiaría a 500.000 contribuyentes, el 30% del total, con un coste de solo 228 millones.

ARMONIZACIÓN AUTONÓMICA

"La cuestión más polémica es la armonización de la imposición patrimonial". El comité ha buscado aquí un *"equilibrio entre la corresponsabilidad fiscal, como expresión de la autonomía financiera, y la exigencia de garantizar la aplicación de la imposición sobre la riqueza con criterios de eficiencia y equidad"*. *"La deriva de los últimos años ha sido una competencia entre regiones sobre estos tributos, vaciándolos a efectos de recaudación y de control de la riqueza"*, sobre figuras como Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. *"Hay que evitar el vaciamiento y el Gobierno debe establecer límites mínimos de gravamen, al alza y a la baja"*, concluyó. *"El debate está entre la defensa de la autonomía de una comunidad concreta y la autonomía general", pues la competencia hace que "estos impuestos tiendan a desaparecer"*.

En consecuencia, los expertos proponen delimitar la capacidad normativa de las CCAA de régimen común para fortalecer sus ingresos tributarios. La idea es fijar a escala estatal las bases imponibles y liquidables (excepto el mínimo exento), dejando cierto margen a las autonomías para definir el mínimo exento, la escala de gravamen y posibles deducciones y bonificaciones de la cuota, con el objetivo de asegurar un gravamen mínimo efectivo en todos los territorios. El comité, eso sí, no concreta qué límites considera adecuados.

Más allá de la armonización, el grupo propone cambios relevantes en la fiscalidad de la riqueza, considerando que gravarla será una herramienta clave para impulsar la necesaria consolidación fiscal de las cuentas públicas después de que la factura de la pandemia de Covid-19 haya disparado déficit y deuda. Los expertos defienden mantener las dos principales figuras del ámbito: Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Aunque sería factible suprimir ambos, admiten, hacerlo requeriría establecer otros gravámenes en la misma línea para compensar su ausencia.

PATRIMONIO Y ESCUDO FISCAL

En Patrimonio, proponen elevar el mínimo exento hasta el millón de €. A partir de ahí, el comité aboga por mantener el escudo de rentas que actualmente limita el gravamen a un máximo del 60% sobre la suma del IRPF y Patrimonio, aunque proponen incrementar la cifra al 70% (umbral en el que ya estuvo en su día y que superaría el 65% que tradicionalmente han usado las provincias vascas).

EMPRESA FAMILIAR

En Sucesiones y Donaciones se aboga por un mínimo exento alto, con una escala de gravamen moderada para los familiares más cercanos (grupos I y II). En el caso de la empresa familiar, se recomienda mantener su beneficio fiscal (reducción del 95% al 99% según la región), evaluando su efectividad periódicamente. Piden, eso sí, aumentar la seguridad jurídica con reglas más claras y estrictas, que fijen un importe máximo de base imponible que pueda beneficiarse de esta reducción.

2. MEDIDAS URGENTES DE APOYO AL SECTOR AGRARIO POR CAUSA DE LA SEQUÍA

Se ha publicado en el B.O.E. del día 16 de marzo el Real Decreto-Ley 4/2022 por el que se adoptan una batería de medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.

En dicha norma se establecen disposiciones relativas a los seguros agrarios, la creación de una línea de financiación que prevé la concesión de créditos bonificados, no reembolsables, y ciertas actuaciones en relación con la Política Agraria Común. También se incorporan medidas en materia de Seguridad Social, medidas tributarias, en relación con tarifas asumibles por los usuarios del regadío para el agua desalada en las IDAM y en las condiciones que deben salvar mediante elevaciones una gran diferencia de cota entre origen del recurso y demanda de destino, y medidas urgentes para paliar los efectos de la sequía en las cuencas del Guadiana y del Guadalquivir.

A continuación, detallamos las medidas tributarias contempladas en el Real-decreto.

- La reducción general del 5% del rendimiento neto del IRPF calculado por el método de estimación objetiva, que establece la Orden HAC/1155/2020 para 2021, se incrementa al 20% para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Se concede la exención de la cuota y de los recargos del IBI de rústica correspondiente al ejercicio 2022 para los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones, siempre que los titulares de las mismas hayan sufrido, en el año 2021, pérdidas de ingresos de, al menos, un 20% con respecto a los últimos tres años en las zonas previstas en el artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 1305/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo -zonas de montaña u otras zonas con limitaciones naturales-, y de un 30% en las demás zonas. Si ya hubieran satisfecho el recibo, podrán solicitar la devolución de su importe.
- Se establece la exención del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua recogidos en el artículo 114 del texto refundido de la Ley de Aguas aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, para 2021 y 2022, cuando se hayan dado o se den determinadas condiciones de restricción en el uso del agua.

3. CAMPAÑA IMPUESTOS RENTA Y PATRIMONIO 2021: PUBLICADOS EN EL BOE LOS MODELOS Y EL LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LOS MISMOS

Se ha publicado en el B.O.E. del pasado 18 de marzo la Orden que regula los modelos de declaración de Renta y Patrimonio para el ejercicio 2021.

En esta norma se regula la obligación de declarar como en el ejercicio anterior, eximiendo de la misma a los contribuyentes que no superen los límites de 22.000 o 14.000€ en rendimientos del trabajo –dependiendo de que esos rendimientos hayan sufrido la retención “normal” o no, respectivamente– siempre que no se superen determinados umbrales en otras fuentes de renta y, en todo caso, a los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000€ anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500€.

No obstante, será necesario presentar la declaración para solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo: porque el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados superen la cuota líquida; por las cuotas del IRNR pagadas en el año en que se pasa a tributar por el IRPF; porque se tenga derecho a la deducción por gastos de guardería o los cobros anticipados de la deducción por maternidad hayan sido inferiores a los que corresponden al contribuyente; y en los casos en que el importe de los pagos anticipados de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo percibidos por un contribuyente no obligado a declarar fuese inferior al de la deducción correspondiente.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, además de los contribuyentes a los que le sale a ingresar, asimismo deben presentar la declaración de este impuesto aquellos cuyo valor de sus bienes o derechos supere 2.000.000 de €.

En cuanto al **modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2021**, las principales **novedades** son:

- En relación con los **rendimientos de capital inmobiliario**, se incluye una **casilla para que los arrendadores distintos de los "grandes tenedores" puedan consignar como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia** que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020, correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, cuando se trate de alquileres de locales a determinados empresarios y siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma (informar separadamente del importe de este gasto deducible y el NIF del arrendatario cuya renta se ha rebajado).
- **Se mejora la forma de consignar las subvenciones y ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.** Así, en el caso de ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores.
- Respecto de las **reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**, se distingue en el modelo las aportaciones individuales de las contribuciones empresariales imputadas por el promotor en los periodos impositivos 2016 a 2020, pendientes de reducción a 1 de enero de 2021 en la base imponible. Esta separación también se efectúa respecto de las aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2021 para la aplicación de los nuevos límites (art. 52 LIRPF).
- En el apartado de las **deducciones de la cuota íntegra, destaca la Inclusión de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.** En el Anexo A.2 del modelo se incluyen las tres nuevas deducciones. Los datos para el cálculo de estas deducciones deben introducirse referidos a cada uno de los inmuebles en los que se realicen obras que puedan dar derecho a la deducción.
- En el apartado relativo al **régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual**, se suprimen las casillas correspondientes a la modalidad de construcción de la vivienda habitual, por haber finalizado el plazo de cuatro años, prorrogable otros cuatro años adicionales, en los que el contribuyente debía terminar la construcción de su vivienda habitual para tener derecho al régimen transitorio de esta deducción. Se han incorporado, en el caso de obras de ampliación o rehabilitación y de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad, casillas para indicar la fecha de inicio y fin de las obras. En el caso de que se trate de la modalidad de construcción, se solicitará la fecha de la escritura de adquisición o de obra nueva de la vivienda.
- En lo referente a las **deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas**, se recoge la posibilidad de que los contribuyentes del IRPF que realicen una actividad económica, puedan aplicar, desde 1 de enero de 2021, las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos.
- Respecto a la **presentación de la declaración**, al igual que el año anterior, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de Internet, en la dirección electrónica de la AEAT, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>, a través del teléfono, o en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración. Si la declaración resultara a ingresar, el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, efectuar el pago electrónico (previa obtención del número de

referencia completo (NRC)), o bien podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en una entidad colaboradora que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso.

- Respecto al **fraccionamiento del pago** resultante de la declaración, se podrá fraccionar tanto el importe resultante de la autoliquidación como, en su caso, el resultante de la autoliquidación complementaria, siempre que se presenten dentro del plazo establecido en el art. 8 de esta Orden.

En cuanto a la **declaración del Impuesto sobre el Patrimonio**, el modelo que se aprueba reproduce la misma estructura de contenidos de la declaración del ejercicio 2020. No obstante, introduce un apartado para identificar los saldos de monedas virtuales, que hasta ahora debían incluirse en el apartado genérico de «Demás bienes y derechos de contenido económico». Se mantiene como forma de presentación exclusiva de las declaraciones del impuesto la presentación electrónica a través de Internet. Además, recoge las tres modificaciones que la Ley 11/2021 (prevención y lucha contra el fraude) introducen en este impuesto:

1. Extensión a todos los residentes del derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.
2. En la valoración de bienes inmuebles, para los que se establece que la base imponible será el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se añade esta regla de valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio para los inmuebles cuyo valor haya sido determinado por la Administración en un procedimiento. El valor de referencia sólo podrá afectar al IP en lo que se refiere a inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2022, no al patrimonio preexistente.
3. En los casos de los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, y en los supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, se incluye como posible valor utilizado para la valoración el importe de la provisión matemática. Por otra parte, en el caso de valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, se considera necesario identificar correctamente la entidad emisora de dichos valores, por lo que deberá consignarse el NIF.

Modelos de declaración del IRPF y del IP

El modelo de declaración del IRPF y los documentos de ingreso o devolución son los siguientes:

Modelo D-100: Declaración del IRPF.

Documentos de ingreso o devolución:

- Modelo 100: Documento de ingreso o devolución de la declaración del IRPF.
- Modelo 102. Documento de ingreso del segundo plazo para la declaración del IRPF.

Los **modelos de declaración y de documento de ingreso del IP** son:

Modelo D-714: Declaración del IP. Ejercicio 2021.

Modelo 714: IP 2021. Documento de ingreso.

Plazo de presentación de las declaraciones del IRPF y del IP

Por lo que respecta al **plazo de presentación del borrador de declaración y de las declaraciones del IRPF**, cualquiera que sea su resultado, será el siguiente:

- En general: el comprendido entre los días 6 de abril y 30 de junio de 2022, ambos inclusive.
- En el caso de domiciliación bancaria de las declaraciones: desde el 6 de abril hasta el 27 de junio de 2022, ambos inclusive, excepto que se opte por domiciliar únicamente el segundo plazo: hasta el 30 de junio de 2022.

El **plazo de presentación de las declaraciones del IP** será también el comprendido entre los días 6 de abril y 30 de junio de 2022, ambos inclusive, excepto en el caso de domiciliación bancaria de las declaraciones que será desde el 6 de abril hasta el 27 de junio de 2022, ambos inclusive.

4. EL TRIBUNAL SUPREMO AMPLÍA LAS POSIBILIDADES DE REVOCAR LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS FIRMES

El Tribunal Supremo en su reciente Sentencia del pasado 4 de marzo de 2022, amplía las posibilidades de **recuperación de lo ingresado por liquidaciones no recurridas**, lo que supone un viento de aire fresco en un entorno normativo muy contrario a la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes.

La teoría de los actos consentidos se ha interpuesto tradicionalmente como una barrera infranqueable para los contribuyentes que no habían impugnado en el plazo ordinario de recurso administrativo (un mes en la esfera tributaria) las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria. Y supone una flagrante violación del principio de legalidad de la obligación tributaria, consagrado en nuestro ordenamiento jurídico tanto en nuestro texto constitucional como en la legislación ordinaria, en aquellos supuestos en los que una **decisión administrativa o judicial posterior** determinan la ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas en virtud de las cuales se había dictado las correspondientes liquidaciones.

El posicionamiento del legislador ordinario ha sido dificultar la obtención de la devolución de los ingresos indebidos que se hubieran realizado al amparo de una norma que, tras la práctica de la correspondiente liquidación no recurrida, hubiera sido declarada contraria a Derecho. Con la misma orientación, contraria al respeto a la legalidad por parte de las decisiones administrativas y favorable a su mantenimiento para no afectar presupuestariamente a los entes que se hubieran lucrado con estos ingresos "no debidos", se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su reciente Sentencia por la que se declara la inconstitucionalidad de la regulación legal de la plusvalía municipal (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Por todo ello, llama favorable y poderosamente la atención la nueva jurisprudencia establecida por la reciente sentencia de 4 de marzo de 2022 (RC 7052/2019).

Si bien existían antecedentes (sentencias de 26 de septiembre de 2017 y de 19 de febrero de 2014) que reconocían el control judicial sobre la resolución que se dictara en el procedimiento de revocación instado por el interesado, las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 9 y 14 de febrero de 2022 (RC 126/2019 y 442/2019), aclaran el modo a través del cual el ciudadano podrá recuperar ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes.

Lo primero que indica el Tribunal Supremo es que el contribuyente puede solicitar la devolución de lo ingresado al amparo de lo **dispuesto en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos** y que, por ello, la Administración viene obligada a resolver y, de no hacerlo, se ponen en funcionamiento los mecanismos legalmente dispuestos para facilitar la impugnación y, en su caso, el reconocimiento del derecho al administrado.

La incardinación de la devolución de ingresos indebidos con los procedimientos especiales de revisión amplía las posibilidades de control judicial en los casos en que hubieran incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho o cuando estuvieran afectados por alguna de las causas previstas para que pueda operar la revocación: la infracción manifiesta de la ley, la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto y la indefensión causada en la tramitación del procedimiento.

El Tribunal Supremo no considera que la declaración de inconstitucionalidad de una norma sea un supuesto de infracción manifiesta de ley, por lo que deniega el derecho a obtener la revocación de la liquidación firme y consentida.

Sin embargo, en la reciente sentencia de 4 de marzo de 2022 **se considera que una liquidación cuyo fundamento se encuentra en una Orden Ministerial que es objeto de anulación posterior a la firmeza de la liquidación, podría ser objeto de revocación al concurrir una circunstancia sobrevenida** (la nulidad de la Orden) que afectaba a la situación jurídica del particular. El Tribunal Supremo considera que es evidente la concurrencia de la "circunstancia sobrevenida" por cuanto:

- Que se trata de un mandato jurisdiccional; en concreto, la anulación de la Orden en que se fundamentó la liquidación.
- Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del contribuyente, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación.
- Que la anulación de la Orden, en realidad reconocía la exención tributaria del contribuyente, que era la causa por la que solicitaba la devolución.
- Que la sentencia del Juzgado que realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características en las que apoya la mencionada exención tributaria.

Y concluye el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de marzo de 2022 que, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como el Tribunal Superior de Justicia correspondiente actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando -justamente- la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme.

Las consecuencias derivadas de la nueva jurisprudencia pueden ser muy relevantes, pues **suponen el reconocimiento de una nueva vía para obtener la devolución de cuantías ingresadas al amparo de disposiciones legales o reglamentarias que se declaran contrarias a Derecho.**

5. CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DEL USO DE UN VEHÍCULO AFECTO A LA ACTIVIDAD PARA SU USO PARCIAL CON FINES PRIVADOS

El **Tribunal Económico-Administrativo Central**, en Resolución de 22 de febrero de 2022, **resuelve cambiando su criterio en relación con la cesión de vehículos efectuada por una entidad a favor de determinados empleados y de un consejero para su uso para fines particulares.**

En el caso que se analiza, la Inspección considera que esta cesión de vehículos **constituye una prestación de servicios onerosa que está sujeta a IVA**, por lo que la entidad debió repercutir al perceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje en que deba imputarse su uso para fines particulares, estableciendo al efecto el criterio de disponibilidad para dichos fines, y debiendo computar como base imponible el valor de mercado de dicha cesión.

Sobre las condiciones que deben concurrir para que estemos ante el hecho imponible entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA, se ha pronunciado de manera reiterada el Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- señalando, entre otros requisitos, la necesidad de la existencia de un vínculo directo entre la entrega del bien o la prestación del servicio y la contraprestación recibida por quien la efectúa.

Con carácter general, la determinación de si las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso han de tomar en consideración los criterios generales sentados por el TJUE conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas, y a los que nos hemos referido anteriormente. **Por tanto, una entrega de bienes o una prestación de servicios que efectúe el empleador a sus empleados será onerosa si existe realmente una contraprestación que constituya el precio de la misma.**

Los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.
- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.
- **Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del Impuesto sobre la Renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.**

Dicho esto, **el criterio que ha venido manteniendo el TEAC** sobre esta cuestión se encuentra contenido, entre otras, en su Resolución, de 22 de noviembre de 2017, según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo da lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que son prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se han venido asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del IVA, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valorable económicamente. Pues bien, **en la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo** para alinearse con la misma.

De acuerdo con lo anterior, **no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF**, pues para ello **se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valorable en dinero** lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación.

BOU & ASSOCIATS

