

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

NOVEDADES TRIBUTARIAS

GLOSARIO DE ARTÍCULOS, DOCTRINA
ADMINISTRATIVA, JURISPRUDENCIA Y
DOCUMENTOS DE INTERÉS

Zerga Administrazioiko Zuzendaritza
Dirección de Administración Tributaria

2019

nº 202

apirila



abril

202

ABRIL
2019

Sumario

NOVEDADES TRIBUTARIAS

ARTÍCULOS

- A01** **EDUARDO SANZ GADEA**
El Impuesto sobre Sociedades en 2018
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433 (abril 2019)
- A02** **ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**
Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433 (abril 2019)
- A03** **JOSÉ LUIS MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ**
El sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados sobre los préstamos hipotecarios
Diario LA LEY, nº 9389, de 3 de abril 2019
- A04** **JUAN CALVO VÉRGEZ**
Los efectos vinculantes derivados de las consultas tributarias y su incidencia sobre la doctrina de los tribunales económico-administrativos
Gaceta Fiscal, abril 2019
- A05** **RAMÓN FALCÓN Y TELLÁ**
La interposición de sociedades por personas físicas
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- A06** **JUAN CALVO VÉRGEZ**
La evolución de los programas de cumplimiento tributario: de la norma UNE 19601 a la norma UNE 19602
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- A07** **MIGUEL DE HARO IZQUIERDO**
La responsabilidad subsidiaria en el IVA. Criterios interpretativos de una obligación indiciaria
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- A08** **APOLONIO GONZÁLEZ PINO**
La exacción integrada del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánicas
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- A09** **MANUEL JOSÉ CASTRO DE LUNA**
La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- A10** **PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE**
La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- A11** **JUAN CALVO VÉRGEZ**
A vueltas con la aplicación de un tipo de gravamen mínimo a los grupos de empresas en el Impuesto sobre Sociedades
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- A12** **JULIA MARÍA DÍAZ CALVARRO**
Las modificaciones introducidas en la deducción por maternidad y la deducción por familia numerosa y persona con discapacidad a cargo. ¿Una oportunidad perdida?
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019

202

A13

MARÍA MÜLLER — REBECA RODRÍGUEZ

¿Están exentos de IVA los servicios de mediación en seguros?

Diario LA LEY, nº 9397, de 15 de abril 2019

A14

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

La tormenta del Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor no ha amainado

Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 950

A15

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Para los contribuyentes, ¿viernes sociales o negros? (La Campaña Renta-Patrimonio/2018)

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

A16

ISAAC MERINO JARA

Al hilo de recientes sentencias sobre delitos fiscales

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

A17

JAVIER ARMENTIA BASTERRA

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Los recargos ejecutivos y por cumplimiento extemporáneo sin previo requerimiento de la administración tributaria

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

A18

GEMMA PATÓN GARCÍA

Perspectiva fiscal de las entidades de economía social

Empresas de inserción social y centros especiales de empleo en el País Vasco: Perspectiva evolutiva y propuestas sobre los incentivos fiscales

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

A19

JOSE LUIS SILVESTRE

Propuestas previas de tributación

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

A20

AITOR ORENA DOMÍNGUEZ

El compliance tributario y las infracciones tributarias

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

A21

IÑAKI ALONSO ARCE

De la venta de coches a la de cerdos: ocho años de vaivenes del Tribunal Supremo sobre la localización de las entregas de bienes muebles corporales no transformados por quien realiza la entrega a efectos del Concierto Económico

Forum Fiscal Nº 252, abril 2019

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

D01

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Una vez declarado el concurso, compensar la deuda tributaria de oficio constituiría un acto de ejecución singular no permitido

Diario LA LEY, nº 9390, de 4 de abril 2019

D02

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Procedimiento recaudatorio: Falta de notificación del archivo de la petición de aplazamiento/fraccionamiento.

Gaceta Fiscal, abril 2019

D03

CONSULTA DGT V0201-19

Deportista con patrocinadores extranjeros que requieren promociones en el extranjero. Aplicación de la exención en IRPF

Gaceta Fiscal, abril 2019

D04

CONSULTA DGT V0197-19

Fecha de celebración del sorteo y cobro del premio. Determinación del importe exento del premio

Gaceta Fiscal, abril 2019

202

- D05 CONSULTA DGT V0203-19**
Amortización de préstamo con dación en pago de viviendas. Incidencia en el IRPF
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D06 CONSULTA DGT V0117-19**
Deducibilidad de gastos de vestuario en la determinación del rendimiento de actividad de un Youtuber
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D07 CONSULTA DGT V0198-19**
Para que las indemnizaciones por responsabilidad civil tengan la consideración de renta exenta es necesario que se correspondan con daños personales
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D08 CONSULTA DGT V0182-19**
Las retribuciones percibidas por los empleados públicos durante el disfrute de su permiso por parto o por nacimiento están exentas de IRPF
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D09 CONSULTA DGT V0099-19**
Exención de primas de seguros de enfermedad. No se establece ningún límite en función de la edad de los descendientes, que incluirán a los hijos, nietos o bisnietos del trabajador
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D10 CONSULTA DGT V0156-19**
Los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D11 CONSULTA DGT V0083-19**
Opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Retenciones efectuadas por la empresa
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D12 CONSULTA DGT V0129-19**
Entrega a los empleados de vales-comida o tarjetas-restaurante. Prohibición de acumulación de importes
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D13 CONSULTA DGT V0032-19**
Exención por transmisión de la mitad indivisa de un inmueble por un mayor de 65 años
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D14 CONSULTA DGT V0127-19**
La regla de imputación temporal del artículo 14.2.a) de la LIRPF procede hacerla extensiva a los laudos arbitrales
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D15 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Cálculo del límite de las deducciones aplicables en IS por las aportaciones societarias destinadas a sufragar acontecimientos de excepcional interés público
Diario LA LEY, nº 9393, de 9 de abril 2019
- D16 CONSULTA DGT V0127-19**
La regla de imputación temporal del artículo 14.2.a) de la LIRPF procede hacerla extensiva a los laudos arbitrales
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D17 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
IRNR. Solicitud de Devolución de las retenciones a cuenta soportadas. Determinación del cauce procedimental adecuado
Gaceta Fiscal, abril 2019
- D18 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
El TEAC dicta criterio sobre la declaración de oficio de la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar la deuda tributaria
Diario LA LEY, nº 9399, de 17 de abril 2019

202

- D19 CONSULTA DGT V3207-18**
Los «ticket formación de idiomas» que una empresa entrega al personal interesado no gozan de la exención prevista para el reciclaje de los empleados
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D20 CONSULTA V0129-19**
Las tarjetas restaurante que se entregan a los trabajadores tienen el mismo tratamiento fiscal que los vales-comida
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D21 CONSULTA DGT V0133-19**
Las prestaciones por paternidad recibidas de la Seguridad Social también están exentas de IRPF
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D22 CONSULTA DGT V0156-19**
¿Es posible compatibilizar la deducción de IRPF de los vales de guardería recibidos de la empresa con la exención de los gastos de guardería?
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D23 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
El TEAC declara que la aplicación del beneficio de "la libertad de amortización" establecido en el Impuesto sobre Sociedades funciona como una opción
Diario LA LEY, nº 9404, de 26 de abril 2019
- D24 CONSULTA DGT V0161-19**
Efectos en la deducción por inversión en vivienda habitual de la nulidad parcial del préstamo hipotecario en divisas
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D25 CONSULTA DGT V2378-18**
Tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios de mantenimiento periódico de puertas de garaje automáticas para comunidades de propietarios
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D26 CONSULTA DGT V0013-19**
Cuestiones sobre la liquidación del IVA por una entidad religiosa arrendataria de viviendas para cederlas a título gratuito y temporal
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D27 CONSULTA DGT V0053-19**
Tipo impositivo de IVA aplicable a las obras de ampliación realizadas en un edificio destinado a residencia municipal de ancianos
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D28 CONSULTA DGT V0153-19**
No están sujetos al IVA los servicios de eliminación de residuos que presta la Comunidad Autónoma a un Consorcio
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D29 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Cálculo del límite de las deducciones aplicables en IS por las aportaciones societarias destinadas a sufragar acontecimientos de excepcional interés público
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D30 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Consecuencias de la no contestación al requerimiento de subsanación en una solicitud de aplazamiento de pago
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019
- D31 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
El TEAC dicta criterio sobre la declaración de oficio de la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar la deuda tributaria
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

- J01 TRIBUNAL SUPREMO**
Supuestos que justifican la impugnación de los actos catastrales junto a la liquidación por IBI
Diario LA LEY, nº 9392, de 8 de abril 2019
- J02 TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA MADRID**
Exención en IRPF de la cantidad percibida por el contribuyente como consecuencia de su no inclusión en determinada bolsa de trabajo
Diario LA LEY, nº 9392, de 8 de abril 2019
- J03 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**
Pensión percibida en un Estado miembro distinto del de residencia. Modalidades de cálculo de la exención en el Estado miembro de residencia. Pérdida de una parte del disfrute de determinadas ventajas fiscales
Gaceta Fiscal, abril 2019
- J04 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**
Exención o no en el IVA de las clases de conducción impartidas por una autoescuela
Gaceta Fiscal, abril 2019
- J05 TRIBUNAL SUPREMO**
Localización de las entregas en el lugar de expedición para su ulterior transporte
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- J06 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**
Se desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra el Impuesto sobre las Viviendas Vacías
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- J07 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**
No se aprecia retroactividad en la Norma Foral de Álava que incorpora el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica al sistema foral
Revista Quincena Fiscal, número 7, abril 2019
- J08 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**
Otra vuelta de tuerca. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña del impuesto sobre las viviendas vacías
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- J09 TRIBUNAL SUPREMO**
Responsabilidad por la cantidad equivalente al importe indebidamente ingresado como tributo, minorado en las cantidades percibidas por devolución de ingresos indebidos, así como por devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- J10 TRIBUNAL SUPREMO**
Declaración de inconstitucional y nulidad total e incondicionada del artículo 110.4 del TRLHL, que conlleva la posibilidad de probar, ante la Administración y en el proceso judicial, la inexistencia de plusvalía
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- J11 TRIBUNAL SUPREMO**
Se declara prematura la reclamación del Real Madrid como consecuencia de la Decisión de la Comisión 2016/2391, que ordenó al Reino de España recuperar la ayuda otorgada por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990, de 15 octubre, del Deporte
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- J12 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**
Es válida una normativa nacional que limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad
Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019
- J13 TRIBUNAL SUPREMO**
Carácter autónomo de la comprobación censal frente a los procedimientos tributarios de comprobación limitada
Diario LA LEY, nº 9395, de 11 de abril 2019

202

- J14 TRIBUNAL SUPREMO**
Requisitos exigidos para la exención en AJD de las novaciones modificativas de préstamos hipotecarios que incluyen algún tipo de cláusula financiera
Diario LA LEY, nº 9396, de 12 de abril 2019
- J15 TRIBUNAL SUPREMO**
IVA y Sociedades: los efectos de la prejudicialidad penal alcanzan a los responsables tributarios solidarios aun tratándose de conceptos impositivos distintos
Diario LA LEY, nº 9397, de 15 de abril 2019
- J16 TRIBUNAL SUPREMO**
El Supremo declara nulo el IBI girado al Real Madrid por las instalaciones de su Ciudad Deportiva de Valdebebas
Diario LA LEY, nº 9398, de 16 de abril 2019
- J17 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**
El TC avala la constitucionalidad del impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
Diario LA LEY, nº 9399, de 17 de abril 2019
- J18 DAVID CARRIÓN MORILLO**
La constitucionalidad del polémico impuesto catalán sobre las viviendas vacías. Comentario a la STC 4/2019, de 17 de enero
Diario LA LEY, nº 9401, de 23 de abril 2019
- J19 ESAU ALARCON GARCIA**
Régimen sancionador formal del modelo 720 (Análisis de la STSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018, rec. núm. 144/2018)
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434 (mayo 2019)
- J20 MIGUEL WERT ORTEGA**
Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos (Análisis de las SSTs de 10 de septiembre de 2018, rec. núm. 1246/2017, y de 21 de febrero de 2019, rec. núm. 1985/2017)
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434 (mayo 2019)
- J21 TRIBUNAL SUPREMO**
Supuestos que justifican la impugnación de los actos catastrales junto a la liquidación por IBI
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

DOCUMENTOS DE INTERÉS

PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO, QUE CONTIENE LOS CRITERIOS GENERALES Y LAS ACTUACIONES COORDINADAS A REALIZAR DURANTE EL AÑO 2019

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL (DDFF-GV)

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_14815/adjuntos/2019%20-%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf

FORAL TAX AUTONOMY ON CORPORATE INCOME TAX AND EUROPEAN HARMONIZATION. ARE THEY COMPATIBLE?

ANDONI MONTES NEBREDÁ

VAN KOMMER, VICTOR & UNGER, BRIGITTE

Msc in Economic Policy. Faculty of Law, Economics and Governance. Utrecht University

http://www.conciertoeconomico.org/phocadownload/Foral-Tax-Autonomy-on-Corporate-Income-Tax-and-European-Harmonization_01.pdf

The background of the page is a light blue and white pattern. In the top left corner, there are several dark blue circles containing white mathematical symbols: a pi symbol (π), a infinity symbol (∞), a percent sign (%), and a hash symbol (#). In the bottom left corner, there are two line graphs. The first graph is a blue line with a red shaded area underneath it, representing a data series and its confidence interval. The second graph is a green line with a red shaded area underneath it, also representing a data series and its confidence interval. The word "ARTÍCULOS" is centered in the upper half of the page, enclosed in a white rounded rectangle with a red border.

ARTÍCULOS



EDUARDO SANZ GADEA
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

RESUMEN

Tras la reforma operada en el impuesto sobre sociedades por la Ley 27/2014 y las severas modificaciones restrictivas introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2016 y el Real Decreto-Ley 3/2016, todo hacía pensar que 2018 sería un año de tranquilidad, tanto en el campo de la producción normativa como en el de las expectativas de reforma. No ha sido exactamente así.

En efecto, la Ley 6/2018, el Real Decreto-Ley 17/2018, el Real Decreto-Ley 26/2018 y el Real Decreto-Ley 27/2018 han introducido ciertas modificaciones en la todavía novicia Ley 27/2014. Con todo, 2019 se anunciaba aún más intenso, pero la devolución del proyecto de ley de presupuestos para 2019 ha puesto sordina.

La presente colaboración se centra en las normas que han entrado en vigor durante 2018. Ese año será recordado, al menos en el ámbito del impuesto sobre sociedades, por la proliferación, siempre inquietante, del decreto-ley.

SUMARIO

1. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018
 - 1.1. El patent box
 - 1.2. El pago fraccionado
 - 1.3. El activo por impuesto diferido
 - 1.4. Mecenazgo
2. Los modelos de declaración. Orden ministerial de 26 de abril de 2018
3. Modificación del Reglamento del impuesto sobre sociedades, en relación con la obligación de retener (RD 1074/2017)
 - 3.1. Retención en el ámbito de las entidades aseguradoras
 - 3.2. Retención en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva
 - 3.3. Retención en el ámbito de las operaciones de liquidación de valores con intervención de una entidad de contrapartida central
4. Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
5. Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral
 - 5.1. Efectos fiscales de la NIIF 9, incorporada a la normativa contable de las entidades de crédito
 - 5.2. Reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva
 - 5.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020»
 - 5.4. Actuaciones prioritarias de mecenazgo
6. Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad
7. Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía

Referencias bibliográficas



ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

RESUMEN

En relación con los grupos de entidades, cada Estado de la Unión puede considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Pudiendo estar comprendidas personas que no son sujetos pasivos y entidades carentes de personalidad jurídica. Ahora bien, esta normativa sobre grupos IVA a nivel nacional ha de abrirse paso en el distinto contexto de la contabilización de una «combinación de negocios» a nivel internacional. La «combinación de negocios» puede dar lugar a una multiplicidad de soluciones diferentes acerca de los centros subjetivos de imputación en cuentas expresivas de actuaciones y expectativas de la «entidad combinada».

SUMARIO

1. Introducción
2. Caso Comisión-Irlanda
3. Caso Comisión-Suecia
4. Caso Larentia+Minerva
5. Caso Skandia Sverige
6. Combinación de negocios
7. Identificación del negocio
8. Identificación de la combinación
9. Identificación de la adquirente
10. Adquisiciones inversas
11. «Plusvalía» de la adquisición
12. Contraprestación transferida

Referencias bibliográficas

CONTENIDO

En relación con los grupos de entidades (Barciela Pérez, 2017; Pfeiffer, 2015; Abdoelkariem y Prinsen, 2015; Bernaerts, 2013), del texto del artículo 11 de la Directiva IVA resulta que cada Estado de la Unión puede considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y que aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

El Tribunal de la Unión entiende que la Sexta Directiva se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, a las entidades dotadas de personalidad jurídica y que están vinculadas al órgano central del grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas exigencias son medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas abusivas o a luchar contra la evasión fiscal.

El Tribunal de la Unión señala que la norma comunitaria en la actualidad no efectúa distinción entre las personas sujetos pasivos y las personas que no sean sujetos pasivos, no habiendo base para postular la interpretación de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

En el caso Comisión-Suecia, el Tribunal de la Unión concluye que la Comisión no ha demostrado que sea contrario al derecho de la Unión reservar a las empresas de los sectores financiero y de seguros la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva IVA sobre el grupo de entidades en el IVA.



JOSÉ LUIS MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ
Catedrático emérito de Derecho Administrativo
Universidad de Valladolid

RESUMEN

Tres sentencias de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de octubre de 2018, en contra de una jurisprudencia de muchos años, cargaron el impuesto de actos jurídicos documentados sobre escrituras de constitución de préstamos hipotecarios, al prestamista. El Pleno de la Sala, convocado enseguida para resolver por avocación otros asuntos similares, volvió a la jurisprudencia consolidada antes. En medio de una gran conmoción mediática, el Gobierno modificó por Decreto-Ley la Ley del impuesto para cargar el impuesto al prestamista, contradiciendo el diseño legislativo general del impuesto, particularmente en cuanto a la configuración y sentido de las exenciones.

SUMARIO

- I. EL REAL DECRETO-LEY 17/2018
- II. UN ELEMENTO IMPORTANTE Y CONCLUYENTE DE LA LEY DEL IMPUESTO: SENTIDO DE LAS EXENCIONES DE SU ART. 45 Y EN PARTICULAR LAS RELATIVAS A LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS PARA VIVIENDAS PROTEGIDAS
- III. LAS EXENCIONES SUBJETIVAS DEL TEXTO REFUNDIDO Y SU INNECESARIA E INCOMPREENSIBLE REITERACIÓN POR EL REAL DECRETO-LEY 17/2018 PRECISAMENTE PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS
- IV. EL IMPUESTO GRAVA LA DOCUMENTACIÓN DEL NEGOCIO JURÍDICO PRINCIPAL DEL PRÉSTAMO, DEL QUE ES COMPLEMENTO ACCESORIO Y DEPENDIENTE SU GARANTÍA HIPOTECARIA
- V. INJUSTIFICADA —E INCONSTITUCIONAL— ANULACIÓN DEL ARTÍCULO 68 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO POR LA SECCIÓN 2ª DE LA SALA 3ª DEL SUPREMO

CONTENIDO

El Real Decreto-Ley 17/2018, del 8 de noviembre, ha modificado la Ley del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para que, por las escrituras de constitución de préstamos hipotecarios, lo pague el prestamista —el banco— y no el prestatario, como venía ocurriendo desde hace décadas. El anuncio de su aprobación, a modo de respuesta inmediata, sonó a sintonía alarmantemente demagógica e improvisada con «la voz de la calle», contra el Tribunal Supremo, ante la noticia de que su Sala 3ª, reunida en Pleno los días 5 y 6 de noviembre para revisar el cambio jurisprudencial que habían producido tres sentencias de su Sección 2ª de tres semanas antes, había decidido volver a la jurisprudencia tradicional, largamente consolidada, y respaldada por el Tribunal Constitucional, según la cual el sujeto pasivo del impuesto para la Ley en tales supuestos es el prestatario hipotecario, por todas las razones que expondría en la sentencia que tendría fecha de 27 de noviembre. Se ha introducido así en la Ley un elemento de contradicción con el diseño general que en ella se hace del impuesto y, destacadamente, de sus exenciones. Y, en el colmo del dislate, el Real Decreto-Ley ha establecido también que seguirán exentas del impuesto las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A del art. 45, es decir Administraciones públicas, partidos políticos, la Cruz Roja, las entidades religiosas y alguna persona jurídica más. Si tales exenciones subjetivas tenían sentido mientras el obligado por el impuesto era el prestatario, son absurdas si quien ha de pagarlo es el prestamista, que raramente o nunca va a ser una de esas entidades. ¿Por qué exonerar al banco cuando el préstamo se hace a un partido político? Además de que en la economía de mercado, los bancos tratarán de trasladar a sus clientes —incluidos los posibles prestatarios— el incremento de costes que pueda representarles el pago del impuesto.

El poder legislativo debe tratar de enmendar cuanto ante el desaguizado.



Gaceta Fiscal, abril 2019

JUAN CALVO VÉRGEZ**Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura****RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la cuestión relativa a la fuerza vinculante de las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos y, en particular, por el TEAC respecto de las consultas tributarias. Con carácter general, si bien la Administración está vinculada por los criterios establecidos en las consultas tributarias escritas teniendo obligación de aplicar su contenido cuando exista identidad de hechos y circunstancias con los contemplados en la consulta, dicha obligación decae cuando exista resolución para unificación que fije criterio sobre una cuestión objeto de consulta vinculante anterior a la unificación de criterio.

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. ALCANCE DE LOS EFECTOS DERIVADOS DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS.
- III. LA PROYECCIÓN DE LOS EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS SOBRE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA DE ÉSTOS ÚLTIMOS.
- IV. REFLEXIONES FINALES.

CONTENIDO

Siguiendo a MANTERO SÁENZ podemos encuadrar la consulta tributaria dentro del llamado derecho de petición, consagrado en el art. 29 de la Constitución (CE) en los siguientes términos: "Todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectivo, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley". Inicialmente este derecho fue objeto de regulación por la Ley 92/1960, de 22 de diciembre, refiriéndose al mismo en la actualidad la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, que otorga legitimación a "toda persona natural o jurídica, prescindiendo de su nacionalidad". Precisa no obstante el art. 3 de esta Ley Orgánica 4/2001 que "no son objeto de este derecho aquellas solicitudes, quejas y sugerencias para cuya satisfacción el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto al regulado en la presente Ley". Ni que decir tiene que el derecho de petición en que consiste la consulta tributaria presenta una regulación específica en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al margen de que para atender a sus eventuales lagunas pueda acudir a lo dispuesto en la referida Ley Orgánica.

¿Pertenece la consulta tributaria al llamado procedimiento de gestión? En nuestra opinión la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. La consulta tributaria debe incluirse más bien en el capítulo relativo a la interpretación, dado que representa una forma de ésta (interpretación individualizada y rogada).

La consulta tributaria constituye una manifestación de juicio de la Administración a solicitud de un determinado sujeto de derecho sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto. Podemos definir por tanto las consultas tributarias como aquellas peticiones realizadas a la Administración tributaria para que se pronuncie sobre diversas cuestiones tributarias que afectan a quienes la efectúan.

Nos hallamos ante una facultad de la que disponen los obligados tributarios para conocer el criterio de la Administración respecto de la aplicación de determinadas normas a operaciones o situaciones concretas. Ahora bien desde un punto de vista jurídico-positivo el fundamento formal de las consultas tributarias descansa en el deber de la Administración de informar y asistir a los administrados en el cumplimiento de sus obligaciones o en el ejercicio de sus derechos, deber que, como es lógico, conlleva el correlativo derecho de los administrados a exigir su cumplimiento.

..//..



RAMÓN FALCÓN Y TELLA
Catedrático Universidad Complutense de Madrid
Abogado

CONTENIDO

Recientemente la Agencia Tributaria ha publicado una "nota sobre la interposición de sociedades por personas físicas", que tiene por finalidad poner a disposición de los contribuyentes y asesores las pautas necesarias para facilitar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Como no podía ser de otra manera, dicha nota comienza reconociendo la plena legitimidad del uso de sociedades cuya intervención se caracteriza precisamente por la interposición de la sociedad, que es una mera consecuencia del reconocimiento a ésta de personalidad jurídica propia, independiente de la de sus socios: "No se trata de impedir la posibilidad de que un contribuyente pueda realizar una actividad profesional por medio de una sociedad, lo cual se enmarca, a priori, en el derecho que asiste a cualquier profesional a elegir libremente la forma en que quiere desarrollar su profesión".

Pero ello no significa, se aclara inmediatamente, que "la Administración tributaria deba aceptar automáticamente la validez jurídica de todo tipo de operaciones de prestación de servicios realizadas por una persona física a través de una sociedad profesional, ni asumir necesariamente que en toda operación realizada a través de una sociedad profesional ha de admitirse que la intervención de la sociedad es real, ni tampoco admitir la valoración de las prestaciones cuando estas no respondan a un verdadero valor de mercado".

En primer lugar se plantea, por tanto, el problema de las llamadas sociedades instrumentales, que no realizan realmente la actividad: "el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad (elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades en lugar del IRPF, remansamiento de rentas, etc.)".

En este sentido se cita la STSJ Madrid de 28 de enero de 2015 (JT 2015, 582) (rec. 1496/2012), confirmada por la STS de 4 de octubre de 2016 (RJ 2016, 5146) (rec. 2402/2015), según la cual "es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice a una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional".

Pero lo más destacable es la determinación de las circunstancias que permiten determinar si este es el caso, para lo que habría que determinar, según la nota que comentamos, "si los medios materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios (o realizan las operaciones objeto de comprobación) son de titularidad de la persona física o de la persona jurídica". Y en el supuesto "de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparente realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndolos no hubiera intervenido materialmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada".

Ahora bien, si los servicios se han prestado, alguien lo habrá hecho, y si es la sociedad que factura esos servicios, habrá que entender que quien actúa lo hace por cuenta de la misma. Hay que efectuar, en este sentido, dos precisiones. Por un lado, no es preciso que los medios materiales y humanos sean de titularidad de la persona jurídica, pues la sociedad siempre puede subcontratar esos medios. Y desde luego, no corresponde a la Agencia Tributaria decidir sobre la "suficiencia e idoneidad" de los medios con que cuenta la sociedad.

Por otro lado, y, sobre todo, hay que tener en cuenta que, en muchas actividades, sobre todo profesionales, para realizar esa actividad no son necesarios cuantiosos medios personales y materiales, sino que basta una mínima capacidad intelectual, del socio, por ejemplo. De manera que la ausencia de medios personales y materiales, distintos de la capacidad intelectual de los socios, no significa por sí misma, que la actividad y sus resultados no es imputable a la sociedad, y menos que la intervención de la sociedad ha sido ficticia o simulada.

En este sentido, en relación con las sociedades holding o de cartera, siempre se ha entendido que, si existe una gestión empresarial de los valores poseídos, los mismos se consideran como elementos afectos a una actividad empresarial. La propia Dirección General de Tributos, ya en contestación de 21 julio 1998 (JUR 2001, 217991) (n.º de consulta 1346/1998), afirmaba que "no se exige que la entidad dirija las actividades de las sociedades participadas, sino únicamente la propia participación. La entidad tendrá que tener la organización correspondiente no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación".

**JUAN CALVO VÉRGEZ****Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura****RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la trascendencia que, de un tiempo a esta parte, ha adquirido la aprobación de Programas de "compliance" en el seno de las empresas. Se presta especial atención a la aprobación de las Normas UNE 19601 (que establece los requisitos para implantar, mantener y mejorar de forma continua el modelo de cumplimiento normativo en las organizaciones con el objetivo de prevenir la comisión de delitos en su seno y reducir el riesgo penal a través del impulso de una cultura ética y de cumplimiento) y UNE 19602 (que facilita el diseño o la evaluación de sistemas de gestión de "compliance" tributario que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario).

SUMARIO

- I. Consideraciones generales
- II. La norma UNE 19601 sistema de gestión de "compliance" penal y su función de certificación de los programas de prevención de los delitos penales de las empresas
- III. El alcance de la norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión de "compliance" tributario

CONTENIDO

Como es sobradamente conocido el comúnmente denominado compliance adquiere una especial relevancia a raíz de la reforma del Código Penal (CP) del año 2010, que introdujo en nuestro ordenamiento la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Las personas jurídicas se convierten en penalmente responsables de los delitos cometidos en su nombre o por su cuenta por sus representantes legales y administradores, pero también por quienes estando sometidos a su autoridad hayan podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control. Con esta reforma una empresa no sólo debía enfrentarse a las sanciones, hasta ese momento de mero contenido económico, que las distintas regulaciones sectoriales establecían, sino que se abría la puerta a una eventual responsabilidad por la comisión de un delito.

La reforma del CP acometida a través de la aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, vino a establecer la posibilidad de que las personas jurídicas puedan cometer determinados delitos y de que, en consecuencia, puedan ser sancionadas penalmente por ello. Respecto de las entidades corporativas se introdujeron en el CP una serie de penas específicas tales como la pena de multa (obligatoria, ya sea por cuotas o proporcional) y, de manera potestativa (y salvo imposiciones específicas), otras de carácter interdictivo previstas para determinados supuestos y con diferente extensión temporal, como pueden ser: la suspensión de actividades; la clausura de sus locales y establecimientos; la prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito; la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social; y la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores, pudiendo llegarse incluso a acordar, en casos extremos, la disolución de la persona jurídica.

Con carácter general el instituto de la responsabilidad de las personas jurídicas exige la concurrencia de dos realidades simultáneas: de una parte, una persona física que, desde dentro de la empresa, comete el hecho delictivo; y, de otra, y al mismo tiempo, una persona jurídica que, por su falta grave de control, posibilita o facilita la comisión del referido delito.

..//..

**MIGUEL DE HARO IZQUIERDO**

Abogado

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UCM

RESUMEN

El presente trabajo aborda una de las cuestiones más controvertidas de algunas medidas que se establecieron en la Ley del IVA para luchar contra las tramas de fraude en la repercusión del impuesto, mediante la imputación de una responsabilidad subsidiaria a aquellos sujetos pasivos que participan en la defraudación del IVA. A través de una revisión de la jurisprudencia más destacable, tanto del ámbito nacional, como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, obtendremos los criterios que puedan dar luz a la imputación de una responsabilidad subsidiaria establecida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal basada en indicios que generan una clara inseguridad jurídica.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Análisis del problema
- III. Regulación en nuestro ordenamiento y criterios aclaratorios de aplicación de la norma
- IV. Análisis de la jurisprudencia española sobre la determinación de la responsabilidad subsidiaria
 1. Criterios para la repercusión de la responsabilidad subsidiaria
 2. Criterios en contra de la repercusión de la responsabilidad subsidiaria
- IV. Análisis de la jurisprudencia de la UE sobre la determinación de la responsabilidad subsidiaria
 1. Criterios a favor de la repercusión de la responsabilidad subsidiaria
 2. Criterios en contra de la repercusión de la responsabilidad subsidiaria
- V. Conclusiones

CONTENIDO

Una de las conductas más reprochables en el ámbito de aplicación del IVA es aquella que se deriva del fraude en las tramas de repercusión del impuesto, la cual genera un volumen importante de reducción de la capacidad recaudatoria por parte de los estados miembros de la Unión¹).

El fraude, de manera sintética, consiste en crear una corriente de facturación ficticia que se superpone a la circulación y facturación real de los bienes. Las operaciones se articulan, normalmente, en operaciones intracomunitarias, mediante una empresa distribuidora situada en un país comunitario, unas sociedades establecidas en otros países de nuestro entorno que son parte de esta corriente de facturación societaria, y finalmente, una sociedad española que se encuentra exenta de IVA, por las compras realizadas en la operación comercial. Sin embargo, la sociedad española en las ventas realizadas en nuestro territorio, sí que se encuentran devengando IVA, y dado que por un lado no ha soportado el IVA, pero sí lo repercute en sus ventas, debería proceder a realizar el ingreso del IVA repercutido. Este IVA no ingresado en la hacienda local del país de la operación final es el impuesto defraudado²).

En el presente trabajo vamos a analizar las medidas más importantes que se han articulado para luchar contra dicho fraude, haciendo una especial referencia a la que se deriva de la imputación de una responsabilidad subsidiaria sobre aquellos sujetos pasivos del IVA que han adquirido determinados bienes por medio de tramas fraudulentas, y la evolución jurisprudencial e interpretativa que ha sido objeto de valoración desde la aprobación de su introducción en nuestro ordenamiento jurídico, mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

..//..



APOLONIO GONZÁLEZ PINO
Letrado
Técnico de administración general
Rama jurídica

RESUMEN

Los responsables de las distintas Administraciones Públicas, se encuentran afanados con lograr los resultados económicos que exigen la UE. ¿Es posible la reducción de presión fiscal, minorando el importe de la exacción de los distintos tributos? Aquí se profundiza sobre tal posibilidad, centrando este estudio en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La nueva realidad tributaria
- III. El impuesto sobre vehículos
- IV. La cooperación impositiva
- V. La obtención de nuevos recursos
- VI. La remisión de ingresos
- VII. Los beneficios fiscales
- VIII. Conclusiones

CONTENIDO

La consecución del equilibrio presupuestario, la atención tanto a los ingresos de los que se nutre, como de los gastos que se generan, es trascendente no solo de cara al ejercicio económico, sino en orden a conseguir la sostenibilidad del mismo para futuras anualidades. Así, tan importante es prestar atención a la búsqueda de las fuentes para nutrir unas arcas públicas, como el esmero en el destino al que estas van proyectadas, y entre tales destinos, el propio coste que tiene la consecución de tales ingresos como efectivos en dichas arcas.

Los municipios por economía de escala han encomendado a las Diputaciones Provinciales la consecución de dicha finalidad, pero es obvio que tales Entidades Provinciales, van a "cobrar" a tales municipios normalmente un porcentaje sobre los ingresos obtenidos, variando en cuanto a su principal en función del concepto presupuestario de que se trate, así como si este se ha realizado en periodo voluntario o ejecutivo.

Siempre hay posibilidad de estudiar sistemas ciertamente alternativos, que posibilitaren la reducción de dichos porcentajes, con el consiguiente ahorro para las Entidades Municipales de tales gastos, que podrían destinarse a otros menesteres, en unas Haciendas que en muchos casos son deficitarias con carácter crónico.

Así, y ante la crisis que continúa asediando a la economía y la estabilidad de muchos estados, y que se ha mostrado con especial virulencia en España, nuestro país viene padeciendo un deterioro progresivo de su sistema financiero, que pone sobre el tapete un conjunto de realidades difícilmente imaginables hace menos de una década, con incremento paulatino de la deuda pública.

Son varias las circunstancias han permitido el progresivo avance de muchas de las dificultades con las que ahora nos encontramos. Así, el excesivo endeudamiento del sector privado motivado, entre otras causas, por los bajos tipos de interés que durante los últimos ejercicios han primado en los mercados de capitales, se torna ahora como una pesada carga para afrontar con mayor desahogo la apremiante asfixia financiera y el acceso al crédito.

El vertiginoso endeudamiento del sector público, que en un corto periodo de tiempo ha duplicado su porcentaje respecto al producto interior bruto, ha quedado en un intento fallido de suplir el retroceso que la actividad privada venía padeciendo. La consecuencia directa de tal porcentaje es la sensación de desconfianza, que nuestra patria proyecta sobre los mercados internacionales, y que dificulta la obtención de nuevos recursos para poder sufragar la deuda soberana que tenemos contraída.

..//..



MANUEL JOSÉ CASTRO DE LUNA
Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN

En el presente artículo se analizan los aspectos principales de la nueva obligación formal impuesta por la Directiva 2018/822 del Consejo, la cual obliga a los intermediarios a comunicar a la Administración Tributaria aquellos mecanismos transfronterizos de planificación en los que participen, que reúnan alguna de las características indicativas de planificación fiscal agresiva. Se prevé que la norma interna de transposición entre en vigor el 1 de julio de 2020, por lo que habrá que estar atento a los términos en que se realiza dicha transposición.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Contenido de la directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (LCEur 2018, 806)
 1. “Señas distintivas” cuya mera concurrencia determina el nacimiento de la obligación de declaración del mecanismo transfronterizo
 2. Señas distintivas ligadas al criterio del beneficio principal
 3. Sujetos obligados a la presentación de la declaración
 4. Dónde ha de presentarse la declaración
 5. Cuándo ha de presentarse la declaración
- III. Intercambio de información
- IV. Régimen sancionador
- V. Entrada en vigor
- VI. Conclusiones

CONTENIDO

La globalización de la economía, el cambio de paradigma de la economía digital donde se han sustituido los movimientos físicos de productos por transacciones on line, y la facilidad de las empresas multinacionales para localizar sus beneficios en territorios de baja tributación, ha hecho que cada vez se ponga más el foco en la forma de actuar de las mismas y ha generado iniciativas como el proyecto BEPS¹). Asimismo, ha motivado que se estudie la relación existente entre ciertos intermediarios financieros y el empleo de complejas estructuras fiscales por parte de estas multinacionales. De hecho, en un reciente estudio financiado por el Parlamento Europeo, titulado “The Big Four²), a study of opacity³)” se ponen de manifiesto los siguientes datos:

..//..



PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE
 Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
 Universidad de Sevilla

RESUMEN

El sistema tributario internacional actual no ofrece soluciones a los nuevos desafíos planteados por la economía digital. Tanto la UE como la OCDE son conscientes del problema y están tratando de ofrecer una solución global. Sin embargo, alcanzar un consenso es difícil y lleva mucho tiempo encontrar reglas que satisfagan los diferentes intereses en juego. Mientras tanto, algunos países están implementando sus propias soluciones provisionales, en concreto, un impuesto sobre ciertos servicios digitales. Entre ellos, España (con un Proyecto de Ley) e Italia. Además, la Comisión de la UE ha propuesto una Directiva del Consejo relativa al sistema común de un impuesto sobre los ingresos resultantes de la prestación de determinados servicios digitales. Analizaremos lo que han hecho hasta ahora la OCDE, la Unión Europea, España e Italia.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La OCDE y la tributación de los servicios digitales
- III. La Unión Europea y la tributación de los servicios digitales
 1. Marco estratégico
 2. La solución «provisional»: la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales
- IV. El nuevo impuesto italiano: "l'Imposta sui Servizi Digitali"
- V. La propuesta española: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

CONTENIDO

Los hábitos de la sociedad están cambiando radicalmente. Gran parte de nuestra vida se desarrolla en contacto con el mundo digital. Según el Informe anual del Sector de los Contenidos Digitales en España 2018¹), "el número de usuarios europeos que utilizan Internet diariamente aumenta todos los años... hasta llegar a 72% de usuarios en 2017". La misma fuente nos señala que "según Eurostat, en 2017, el 72% de los internautas europeos que accedió a la red en los últimos 3 meses, lo hizo para leer noticias de periódicos o revistas online; el 65% participó en redes sociales, el 46% realizó llamadas o video llamadas a través de Internet y el 40% subió contenido de elaboración propia a webs para compartir"²).

Por supuesto que este cambio de costumbres en el día a día tiene repercusiones económicas más que relevantes, como lo demuestra que el consumidor español esté dispuesto al pago, bien por consumo o pago por ítem de contenido, bien con un modelo gratis con publicidad, ambos con considerable aceptación (33,4% y 30,4% respectivamente de los que consumen algún contenido por Internet), bien mediante el pago por suscripción (24%)³). Si nos centramos sólo en el mercado de la publicidad online, las cantidades de dinero que genera son ingentes. Así, el Informe de 2018 mencionado señala que los ingresos derivados de la publicidad en Internet ascendieron a un total de 180.261 millones de euros en el año 2017, representando la ligada a los motores de búsqueda un 52,4% del total⁴). Por otro lado, los ingresos de las redes sociales no son nada desdeñables. Así, el Informe subraya que los ingresos provenientes de las redes sociales a nivel mundial se sitúan en el año 2017 en 38.508 millones de euros, esperándose crecimientos importantes para los próximos años.

Indudablemente, la manera de llevar a cabo actividades económicas está cambiando a velocidad vertiginosa⁵). Como ya indicaba la Comisión en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo "Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital"⁶), la digitalización afecta a todas las empresas, aunque, obviamente, en distintos grados. En la misma Comunicación se subraya que gran parte del valor de todo tipo de empresas procede de activos intangibles, información y datos.



JUAN CALVO VÉRGEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance de dos de las principales novedades que el fallido Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 contemplaba en relación con el Impuesto sobre Sociedades, a saber, la aplicación de un tipo de gravamen mínimo del 15% aplicable a los grupos de empresas y a aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 20 millones de euros, así como la modificación de la exención por doble imposición relativa a dividendos obtenidos por las empresas en el extranjero, aplicando sobre dichos dividendos un gravamen del 5%.

SUMARIO

- I. Consideraciones generales. Análisis de los principales datos macro relativos a la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en los últimos ejercicios
- II. La delimitación de los términos “tipo medio” y “tipo efectivo” de gravamen
- III. Análisis de la propuesta de reforma del IS relativa a la aplicación de un tipo mínimo del impuesto a los grupos de empresas y de un gravamen mínimo sobre los dividendos obtenidos en el exterior
- IV. Reflexiones críticas

CONTENIDO

A la conclusión del primer trimestre de 2018 los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (IS) disminuyeron un 22,9% en nuestro país. Ello respondía, al menos en parte, al peso que estaban teniendo las devoluciones solicitadas en la Campaña del citado Impuesto de 2016, cuya liquidación se presentó en julio de 2017, produciéndose una caída en el pago del Impuesto por parte de los grupos consolidados del -8,6%. Estos grupos declararon en el primer trimestre de 2018 unos beneficios cercanos al 10%, inferiores a los declarados en el mismo periodo de 2017. En concreto, en el pago fraccionado de abril de 2018 los grupos consolidados declararon un total de 2.902 millones de euros, frente a los 3.174 millones del pago de abril de 2017. La evolución de los ingresos se hallaba así condicionada por el crecimiento de las devoluciones realizadas (principalmente de la campaña de 2016 liquidada en 2017, pero también las derivadas de las liquidaciones practicadas por la Administración) y por la caída de los pagos fraccionados (el ingreso correspondiente al mes de abril de 2018 fue el único significativo vinculado a la evolución económica del citado ejercicio). Ello explicaba el fuerte descenso (de -21,9%) registrado por los ingresos sin homogeneizar.

..//..



JULIA MARÍA DÍAZ CALVARRO
Profesora Sustituta Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

RESUMEN

Las modificaciones en la deducción por maternidad y la deducción por familia numerosa y persona con discapacidad a cargo a través de la Ley 6/1998, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, han supuesto una mejora en su regulación y la ampliación del importe del beneficio y de los supuestos que dan lugar al mismo. La pregunta es si los cambios analizados son suficientes para lograr los objetivos pretendidos: la protección de la familia, el fomento de la natalidad y la incorporación y permanencia de la mujer en el mercado laboral o, por el contrario, se ha perdido una oportunidad para reflexionar sobre determinados aspectos derivados del diseño de estas deducciones.

SUMARIO

I. Introducción

- II. Las modificaciones introducidas por la Ley 6/2018, de 3 de julio (RCL 2018, 1020), de Presupuestos Generales del Estado en los artículos 81 y 81 bis LIRPF/2006
 - 1. Deducción por maternidad
 - 2. Deducción para familias numerosas y personas con discapacidad
- III. Propuestas de mejora
- IV. Bibliografía

CONTENIDO

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, ha introducido una nueva redacción de los artículos 81 y 81 bis Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no residentes y sobre el Patrimonio, que regulan la deducción por maternidad y deducción por familia numerosa y persona con discapacidad a cargo.

Se pretende, según el Preámbulo de la Ley de Presupuestos Generales mejorar la fiscalidad familiar introduciendo una ampliación de las ayudas o supuestos no contemplados. Este trabajo tiene por objeto la valoración de las modificaciones introducidas y el establecimiento de propuestas para la mejora y eficacia de estos beneficios fiscales.

La protección a la familia se configura como un principio rector de la política social y económica en el artículo 39 Constitución Española y en relación con el artículo 9.2 y el artículo 14 del mismo texto establecen las claves de la protección de la familia en tres ámbitos: social, económico y jurídico. Ahora bien, tal y como ha manifestado el Tribunal Constitucional¹⁾, el legislador posee un amplio margen de discrecionalidad para establecer diversas medidas de protección dependiendo de los objetivos perseguidos y de los recursos de que se disponga²⁾. Entre las medidas que se pueden establecer están las de ámbito fiscal.

La fiscalidad y la fiscalidad familiar en particular, pueden ser fundamentales para avanzar hacia un modelo social y económico, sostenible y justo³⁾ por dos motivos: por un lado, atiende al interés general y por otro lado tiene relación directa con la generación de unos ingresos suficientes, indispensables para desarrollar una política de servicios sociales adecuada⁴⁾. A lo que se añade que puede convertirse en un instrumento para el desarrollo de las políticas sociales y económicas a través de los fines extrafiscales tal y como se establece en el artículo 2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y reafirmado por la jurisprudencia constitucional desde fecha muy temprana⁵⁾, que considera constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que "respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de los fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" sin que se oponga a los principios tributarios, especialmente el principio de capacidad⁶⁾.

MARÍA MÜLLER — REBECA RODRÍGUEZ
Cuatrecasas

RESUMEN

La inspección tributaria está manteniendo una postura muy estricta a la hora de calificar determinados servicios como servicios de mediación exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA»), tanto en productos de seguro como en productos financieros. El autor aborda la cuestión, examinando la aplicación de la exención a la actividad de mediación de seguros y analizando la doctrina sentada por la DGT y los Tribunales administrativos.

CONTENIDO

La inspección tributaria está manteniendo una postura muy estricta a la hora de calificar determinados servicios como servicios de mediación exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA»), tanto en productos de seguro como en productos financieros. Esto ha causado un importante revuelo en ambos sectores, resultando en actas significativas firmadas en disconformidad que esperan ser resueltas por los Tribunales. Como consecuencia de esta inseguridad jurídica, han sido múltiples los operadores que han solicitado a la Dirección General de Tributos («DGT») la evacuación de consultas tributarias que aclaren los requisitos necesarios para la aplicación de la exención. Este hecho ha determinado que, en este último año 2018, se haya publicado un importante número de doctrina administrativa a este respecto.

Abordamos en el presente artículo la referida cuestión, examinando, en concreto, la aplicación de la exención a la actividad de mediación de seguros y analizando la doctrina sentada por la DGT y los Tribunales administrativos, haciendo especial mención al impacto que tiene la normativa regulatoria.

De acuerdo con el artículo 20.uno.16º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están exentas de IVA las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como, «los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.» La redacción del actual precepto, en cuanto a los servicios de mediación, se introdujo con la entrada en vigor de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, resultando de aplicando la exención a los servicios de mediación prestados por cualquier empresario o profesional con independencia de su condición (1), esto es, la exención se configura como una exención objetiva (vinculada al tipo de servicio que se preste) y no subjetiva (vinculada a quien presta el servicio).

A efectos de la aplicación de la mencionada exención, la jurisprudencia comunitaria viene exigiendo dos requisitos:

— En primer lugar, el prestador de servicios debe mantener una relación con el asegurador y con el asegurado, aunque esta relación puede ser únicamente indirecta si el prestador de servicios es un subcontratista del corredor o del agente de seguros (sentencias Taksatorringen y J.C.M. Beheer).

— En segundo lugar, su actividad debe cubrir aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a éstos en relación con el asegurador (Sentencia Arthur Andersen). En relación con este requisito, ya confirmó el TJUE que la actividad consistente en tramitar y liquidar siniestros en nombre y por cuenta de un asegurador, no es una actividad de mediación exenta de IVA (Sentencia Aspiro).

Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia comunitaria ha sido desarrollada por la DGT (2), que ha considerado que estarán exentas de IVA, entre otras, las siguientes actividades:

- La presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración del contrato de seguro y ello, aunque el contrato no llegue finalmente a celebrarse.
- La asistencia a la entidad aseguradora en la ejecución o gestión del contrato de seguro.
- Atender, asesorar o asistir al tomador, asegurado o beneficiario, en particular en caso de siniestro.
- Los servicios de captación de clientes de seguros, prestados por los auxiliares externos de los mediadores de seguros.
- Las actividades de mediación de los «operadores de banca-seguros».

..//..



EUGENIO SIMÓN ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

arecía que la STS 2499/2018, de 9 de julio, había serenado las aguas de la tempestad provocada por la ambigüedad de la jurisprudencia constitucional sobre la nulidad del art. 107.2 (parcial) y del 110.4 (total) del TR de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Pero no. Unos días más tarde, una lúcida sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 9 de Madrid razonó con argumentos muy solventes su libertad de separarse del criterio del TS y entendió que los preceptos citados han sido expulsados del ordenamiento y no pueden ser suplidos ni por el Ayuntamiento ni por el TS, tal como había dicho antes el TSJ de Madrid. La sentencia del Ilmo. Sr. Tomás Cobo Olvera no precisa comentario porque se defiende por sí misma.

El desconcierto tiene su origen en el grave error cometido por el TC en el año 1987 cuando dijo, en una de sus más desafortunadas sentencias, que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». Es la doctrina del «id quod plerumque accidit», formulada en 1961 por GIARDINA en el marco de un sistema tributario más tosco, una ciencia jurídico-tributaria menos desarrollada y una Administración que no disponía de los medios existentes en 1987.

Capacidad económica o capacidad contributiva es, a mi juicio, un principio dinámico, un concepto evolutivo y ello se debe a que la justicia tributaria no se puede desvincular del contexto histórico donde se aplica. Parece evidente que, si hoy se implantara un sistema tributario como el de 1845, que fue un gran avance en su momento, todos lo calificaríamos de inconstitucional por vulnerar dicho principio. En la regulación del tributo coexisten la justicia y la practicabilidad. El tributo debe ser justo dentro de lo posible, dado que el impuesto tiene que existir y ser suficiente para atender el gasto público, aunque no se pueda llegar a un grado de justicia perfecto.

Desde esta perspectiva hay que afirmar que los métodos objetivos de medir la capacidad económica se crean por necesidad de simplificación y son, por definición, imperfectos y, por tanto, injustos, pero no necesariamente inconstitucionales. Ahora bien, para que sean compatibles con la Constitución es preciso –si es factible– reconocer al contribuyente la opción de probar cuál es la verdadera realidad que se esconde tras los índices o módulos objetivos. Esta es la deficiencia del IIVTNU, porque no permite al sujeto pasivo probar que no hay plusvalía o que esta es menor que la resultante de aplicar los porcentajes legales al valor catastral.

Una conclusión insostenible

La tesis que deduce el TS de la sentencia del TC no deja de ser curiosa: el art. 107 TRLRHL es inconstitucional si no hay plusvalía, pero no lo es si la hay y es menor que la resultante de aplicar el porcentaje legal al valor catastral. O sea, lo inconstitucional no es el precepto sino una parte del presupuesto de hecho del precepto.

Esta conclusión es insostenible. Un ejemplo: vendemos por 199.000€ un terreno comprado por 200.000; la plusvalía, según el art. 107 TRLRHL es de 30.000 € y el tipo de gravamen el 30%, pero el impuesto no es exigible porque en ese caso el art. 107 es inconstitucional. Por el contrario, si se vende por 200.001 €, hay que pagar 9.000 € porque hay incremento de valor de 1 €: ¡absurdo!, ¡qué caros le salen al vendedor esos dos euros más que ha cobrado! Este caso no lo resuelve el art. 56.3 LGT.

El principio de capacidad económica no sólo informa la selección de hechos imposables, sino toda la regulación del impuesto y, en particular, sus elementos de cuantificación. Tan inconstitucional es el IIVTNU si no hay plusvalía como cuando ésta es inferior a la objetivamente determinada.



JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA
 Director Carta Tributaria
 Revista de Documentación

RESUMEN

La inexistencia de Presupuestos Generales del Estado para 2019, la aprobación de medidas que suponen un incremento notable del gasto público sin cobertura presupuestaria, pueden conducir a un mayor importe del endeudamiento público y de la presión fiscal con las graves consecuencias que ello acarreará para la mayoría de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyo período de autoliquidación y presentación, por razón del devengo de dicho tributo en el año 2018, se inicia en los primeros día del mes de abril/2019 para los contribuyentes con domicilio fiscal en el denominado Territorio común. Los contribuyentes con domicilio fiscal en los Territorios Históricos se enfrentan a algunas modificaciones relevantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en particular, los contribuyentes con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa hablan de declarar, cuando así proceda, conforme a la nueva Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio que ha venido a sustituir al demagógicamente denominado Impuesto sobre las Grandes Fortunas.

SUMARIO

CONTENIDO

Desde el día [5 de marzo de 2019] en que el Boletín Oficial del Estado publicó el Real Decreto 129/2019, de 4 de marzo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y convocatoria de elecciones generales, a celebrar el 28 de abril de 2019, la ciudadanía se ha visto inmersa en una etapa de precampaña electoral tan intensa, que no cabe imaginar cómo podrá serlo cuando se inicie la campaña oficial (comenzará a las cero horas del viernes 12 de abril y finalizará a las veinticuatro horas del viernes 26 de abril).

En el desarrollo parlamentario ordinario la disolución de las Cámaras trae consigo que diversas iniciativas de los Grupos Parlamentarios pasen definitivamente al «Limbo» (iniciativas parlamentarias calificadas y en tramitación, que caducan) y aquellas que se trasladan a las Cámaras que se constituirán en la XIII Legislatura. Los sucedidos habituales descritos, en esta ocasión se han visto acompañados por otro menos frecuente. Nos estamos refiriendo al hecho de que una vez finiquitada la XII Legislatura, la Diputación Permanente del Congreso de los Diputados habrá de decidir sobre la convalidación o derogación (y, en su caso, tramitación por la vía de urgencia como proyectos de Ley) de los siguientes Reales Decreto-ley:

— Real Decreto-ley 5/2019, de 1 de marzo, por el que se adoptan medidas de contingencia ante la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea sin que se haya alcanzado el acuerdo previsto en el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea.

— Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación.

— Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo.

— Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

— Real Decreto-ley 9/2019, de 29 de marzo, por el que se modifica la Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las empresas de trabajo temporal, para su adaptación a la actividad de la estiba portuaria y se concluye la adaptación legal del régimen de los trabajadores para la prestación del servicio portuario de manipulación de mercancías.

— Real Decreto-ley 10/2019, de 29 de marzo, por el que se prorroga para 2019 el destino del superávit de comunidades autónomas y de las entidades locales para inversiones financieramente sostenibles y se adoptan otras medidas en relación con las funciones del personal de las entidades locales con habilitación de carácter nacional.



ISAAC MERINO JARA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

RESUMEN

En este artículo Isaac Merino analiza las sentencias recientes referidas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos contra la Hacienda Pública, responsabilidad que es autónoma y susceptible de apreciarse en exclusiva o de forma acumulativa respecto de la persona física.

SUMARIO

- I. RESPONSABILIDAD DE LAS PERSONAS JURÍDICAS E INDEFENSIÓN.
- II. REGULARIZACIÓN
- III. MODALIDADES AGRAVADAS DEL DELITO FISCAL PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 305 BIS CP.
- IV. LA ATENUANTE DE LA CONFESIÓN DE LA INFRACCIÓN PENAL.
- V. LA ATENUANTE DE REPARACIÓN DEL PERJUICIO CAUSADO.
- VI. VACÍOS NORMATIVOS POR NULIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS Y DELITO FISCAL.

CONTENIDO

Desde la entrada en vigor (el 23 de diciembre de 2010) de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, las personas jurídicas responden penalmente por determinados delitos, entre otros, los delitos contra la hacienda pública. La responsabilidad prevista para las personas jurídicas no está condicionada a la condena de la persona física, se trata de «una responsabilidad que si bien no es independiente, si es autónoma y susceptible de apreciarse en exclusiva o de forma acumulativa respecto de la persona física, posibilidad que no sólo elimina lagunas punitivas, sino que además minimiza notablemente los previsibles intentos de deslizamiento del gravamen desde la persona física hacia la jurídica y viceversa» (Circular 1/2011, de 1 de junio, de la Fiscalía General del Estado relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 5/2010).

Como señala el Auto del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011:

«en todo caso, el artículo 31 bis CP, lejos de excluir la responsabilidad de las personas individuales, recoge la responsabilidad criminal de las personas jurídicas incluso en el caso de que las personas naturales que fuesen responsables estuviesen exentos o no pudiesen identificarse individualmente. En otras palabras, la responsabilidad criminal de las personas jurídicas no excluye el de las personas naturales ni a la inversa.

Esto es, la lectura del tenor literal del precepto lleva a concluir que no se trata de dos géneros de responsabilidades criminales excluyentes, sino distintas en su forma de nacimiento, en sus presupuestos y en su propia existencia. Como se ha indicado, el texto legal admite la responsabilidad criminal de las personas jurídicas incluso en el supuesto de que la persona física responsable no haya podido ser individualizada o en el caso de que esté exenta de responsabilidad por cualquier causa concurrente. Esta idea encuentra aún más respaldo en la letra b) del apartado 1 del artículo 31 bis, donde se acepta la responsabilidad criminal de la persona jurídica por falta de diligencia in vigilando de las personas físicas que ejercen funciones de dirección o representación en su interior respecto a la persona física que comete uno de los ilícitos que pueden dar lugar a responsabilidad de las personas jurídicas.

En definitiva, la consagración novedosa en la legislación española de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas no equivale a una causa de exclusión o de desplazamiento de la responsabilidad criminal en que haya podido incurrir la persona física autora del ilícito penal (...). Por otra parte, lo contrario equivaldría a una inaceptable cláusula genérica de exculpación hacia las personas que componen las personas jurídicas».

..//..



JAVIER ARMENTIA BASTERRA
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria
Diputación Foral de Álava

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RESERVA DE NORMA FORAL Y CONCEPTO DE DEUDA TRIBUTARIA
 - 1. Reserva de Norma Foral
 - 2. Concepto de deuda tributaria
- III. RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO
 - 1. Concepto y requisitos
 - 2. Cuantía
 - 3. Base del recargo
 - 4. Esquema y ejemplos de funcionamiento
 - 5. El recargo y las sanciones.
- IV. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO
 - 1. Efectos del inicio del período ejecutivo
 - 2. Tipos de recargos
 - 3. Algunas cuestiones de interés relacionadas con estos recargos
 - 4. Compatibilidad de los recargos
 - 5. Base sobre la que se aplica el recargo
 - 6. Esquema y ejemplos de funcionamiento

CONTENIDO

De la relación jurídico-tributaria derivan obligaciones materiales y formales tanto para el obligado tributario como para la Administración. Igualmente puede derivar, en su caso, la imposición de sanciones.

Dentro de las obligaciones materiales se encuentran las accesorias que pueden definirse como las prestaciones económicas que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Dentro de estas obligaciones accesorias se encuentran los dos tipos de recargo que van a ser objeto de comentario en el presente trabajo, esto es, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

En el desarrollo de esta materia se va a seguir la normativa vigente en Álava, concretamente la Norma Foral General Tributaria de este Territorio Histórico.

..//..

**GEMMA PATÓN GARCÍA****Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario****Universidad de Castilla-La Mancha - Centro Internacional de Estudios Fiscales****SUMARIO**

- I. APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN SOCIAL Y CENTROS ESPECIALES DE EMPLEOS: HERRAMIENTAS DE INSERCIÓN SOCIAL
- II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN SOCIAL Y LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO
 1. Empresas de inserción social
 2. Centros especiales de empleo
- III. SITUACIÓN ACTUAL Y RELEVANCIA DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN SOCIAL Y CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO DENTRO DEL SECTOR DE LA ECONOMÍA SOCIAL EN EL PAÍS VASCO
- IV. RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES EN EL SECTOR DE INSERCIÓN SOCIAL PARA LAS EMPRESAS VASCAS
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

El denominado tercer sector que agrupa a las entidades y empresas de economía social, integra también las empresas de inclusión que son iniciativas emprendedoras con la característica común del objetivo de inserción social y laboral de sus trabajadores. En este documento nos ocupamos de las empresas de inserción social y los centros especiales de empleos que comparten esta característica en su objeto social cuya finalidad primordial es la empleabilidad de trabajadores que en principio no resultan de interés para el mercado de trabajo.

El Informe del Comité Económico y Social Europeo de 2008 titulado «La Economía Social en la Unión Europea» estableció la siguiente definición de Economía Social: «Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos. La economía social también agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean controlan o financian» (1) .

En cualquier caso, las entidades del tercer sector, sin perjuicio de su objeto y fines, gozan de unos principios orientadores comunes delineados en el artículo 4 de la Ley de Economía Social 5/2011, de 29 de marzo —en adelante, LES—, aprobada con el ánimo de ofrecer el espaldarazo definitivo al sector de la economía social por parte del legislador. Según dicho precepto la actuación de las entidades de la economía social se guiará por los principios de:

«a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social.

b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.

c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad.

d) Independencia respecto a los poderes públicos».

..//..



JOSE LUIS SILVESTRE
Inspector de Finanzas (jubilado)
Hacienda Foral de Bizkaia

RESUMEN

Dentro de los derechos del deber de información y asistencia a los obligados tributarios se encuadran, junto a otras figuras similares, las propuestas previas de tributación. En este artículo Jose Luis Silvestre, las analiza en profundidad en relación al concepto, tipología, regulación básica, naturaleza jurídica, ámbito de aplicación, legitimación para presentarlas, alcance, tramitación y legitimación de otras Administraciones para su impugnación. Concluye el autor que la falta de publicación de dichas propuestas no menoscaba el cumplimiento de la Administración foral de su deber de información y asistencia.

SUMARIO

CONCEPTO DE PROPUESTA PREVIA DE TRIBUTACIÓN

REGULACIÓN BÁSICA

LOS TIPOS DE NORMAS TRIBUTARIAS, LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN Y LOS TAX RULINGS

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS PETICIONES PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

CLASIFICACIÓN DE LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

CARÁCTER OPTATIVO O PRECEPTIVO DE LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS MÁS RELEVANTES CON LOS OTROS PROCEDIMIENTOS DE VINCULACIÓN ADMINISTRATIVA PREVIA

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

LEGITIMACIÓN PARA PRESENTAR PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

ALCANCE DEL CARÁCTER VINCULANTE DE LA APROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE UNA PROPUESTA PREVIA DE TRIBUTACIÓN

EL CARÁCTER VINCULANTE COMO EXIGENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

EL CARÁCTER VINCULANTE Y LA LIMITACIÓN DE LA ACTIVIDAD COMPROBADORA

PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN

PRESENTACIÓN DE LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

TRAMITACIÓN DE LA PROPUESTA

RESOLUCIÓN

PLAZO MÁXIMO DE RESOLUCIÓN

LEGITIMACIÓN DE OTRAS ADMINISTRACIONES PARA IMPUGNAR LA RESOLUCIÓN DE UNA PROPUESTA PREVIA DE TRIBUTACIÓN

ARCHIVO DE LAS PROPUESTAS PREVIAS DE TRIBUTACIÓN

A MODO DE CONCLUSIÓN



AITOR ORENA DOMÍNGUEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU)

CONTENIDO

Recientemente (8 de febrero) se ha publicado la tan esperada norma «PNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso».

Esta norma tiene su razón de ser en el nuevo modelo de las relaciones entre las administraciones públicas y las organizaciones, denominado cumplimiento tributario en materia tributaria, modelo que pretende construir una relación de confianza entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria. Y es que el concepto de responsabilidad social ha experimentado una expansión considerable, extendiéndose también al riesgo asociado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, riesgo que afecta a todas las organizaciones, con independencia de su tamaño, sector de actividad y presencia, nacional o internacional. Ahora bien, siendo realistas, la implantación de los sistemas del compliance tributario, actualmente, únicamente se encuentra al alcance de las grandes empresas.

Así, el compliance tributario está dirigido a la implementación de sistemas de gestión y control aplicados al ámbito de la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario (2), entendido éste como el riesgo de que se produzcan, de forma amplia, las siguientes contingencias (3): a) comisión de ilícitos tributarios, tanto en su vertiente penal como administrativa; b) generación de deudas tributarias que no tengan la calificación de ilícitos; c) asunción de deudas de terceros como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y sucesión.

Respecto a los delitos tributarios, la implementación de sistemas de compliance tributario puede suponer un atenuante o incluso un eximente de la responsabilidad de las personas jurídicas. Así, el art. 31.2 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante CP):

«2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

- 1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;
- 2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;
- 3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y
- 4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena».

Sin embargo, a día de hoy, y a diferencia de lo que ocurre en el Código Penal, ni la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), ni las Normas Forales Generales Tributarias (en adelante NFGT) de los correspondientes Territorios Históricos, contemplan de forma expresa la implementación de un sistema de compliance tributario ni como eximente ni como atenuante de responsabilidad.

..//..

DE LA VENTA DE COCHES A LA DE CERDOS: OCHO AÑOS DE VAIVENES DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA LOCALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES MUEBLES CORPORALES NO TRANSFORMADOS POR QUIEN REALIZA LA ENTREGA A EFECTOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO



Forum Fiscal N° 252, abril 2019

IÑAKI ALONSO ARCE
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica
Hacienda Foral de Bizkaia

CONTENIDO

El reconocimiento, amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución, y su actualización en lo que a la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere por medio de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika (así como la correlativa a la Comunidad Foral de Navarra en su amejoramiento del Fuero), del que este año se conmemoran sus cuarenta años de vigencia, hace que dentro del Estado español coexistan cinco sistemas tributarios generales, cinco normativas de aplicación y cinco Administraciones tributarias en pie de igualdad: la de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la de la Comunidad Foral de Navarra y la del territorio de régimen común, entendiéndose por tal el que no corresponde a alguno de los territorios forales.

Y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (así como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra) cumple la misión de delimitar el ámbito de actuación de cada una de esas normativas y de cada una de esas Administraciones, aplicando el principio de competencia y estableciendo criterios claros para diferenciar cuándo la competencia corresponde a una Administración o a otra, o incluso, cuándo van a ser varias Administraciones las que tengan una competencia concurrente sobre algunos obligados tributarios.

Esa función la cumplen los puntos de conexión establecidos en el propio Concierto Económico, que son diferentes en función de los distintos impuestos, y que, por lo que al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, basan su acción delimitadora en dos conceptos fundamentales: el domicilio fiscal y el volumen de operaciones realizado por el obligado tributario, tanto en su importe absoluto como en su distribución proporcional entre los distintos territorios.

Esto último, la distribución del volumen de operaciones entre los territorios, común o forales, en los que el opera el obligado tributario, se determina en función de unos criterios de localización de los distintos tipos de operaciones que el propio Concierto Económico incorpora, distinguiendo los correspondientes a las entregas de bienes de los relativos a las prestaciones de servicios, y entre las primeras, diferenciando las entregas de bienes muebles corporales de las de inmuebles o de las de producción de energía, e incluso entre las primeras de estas últimas, también se hace una distinción en función de si los bienes muebles corporales entregados han sido o no transformados por quien realiza la entrega.

Vamos a tomar como ejemplo la regulación del Concierto Económico en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque en materia de localización de operaciones son los mismos criterios los que se utilizan en ese impuesto y en el Impuesto sobre Sociedades, y así, por lo que a las entregas de bienes muebles corporales no transformados por quien realiza la entrega, el artículo 28.Uno.a) del Concierto Económico dispone lo siguiente:

«Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

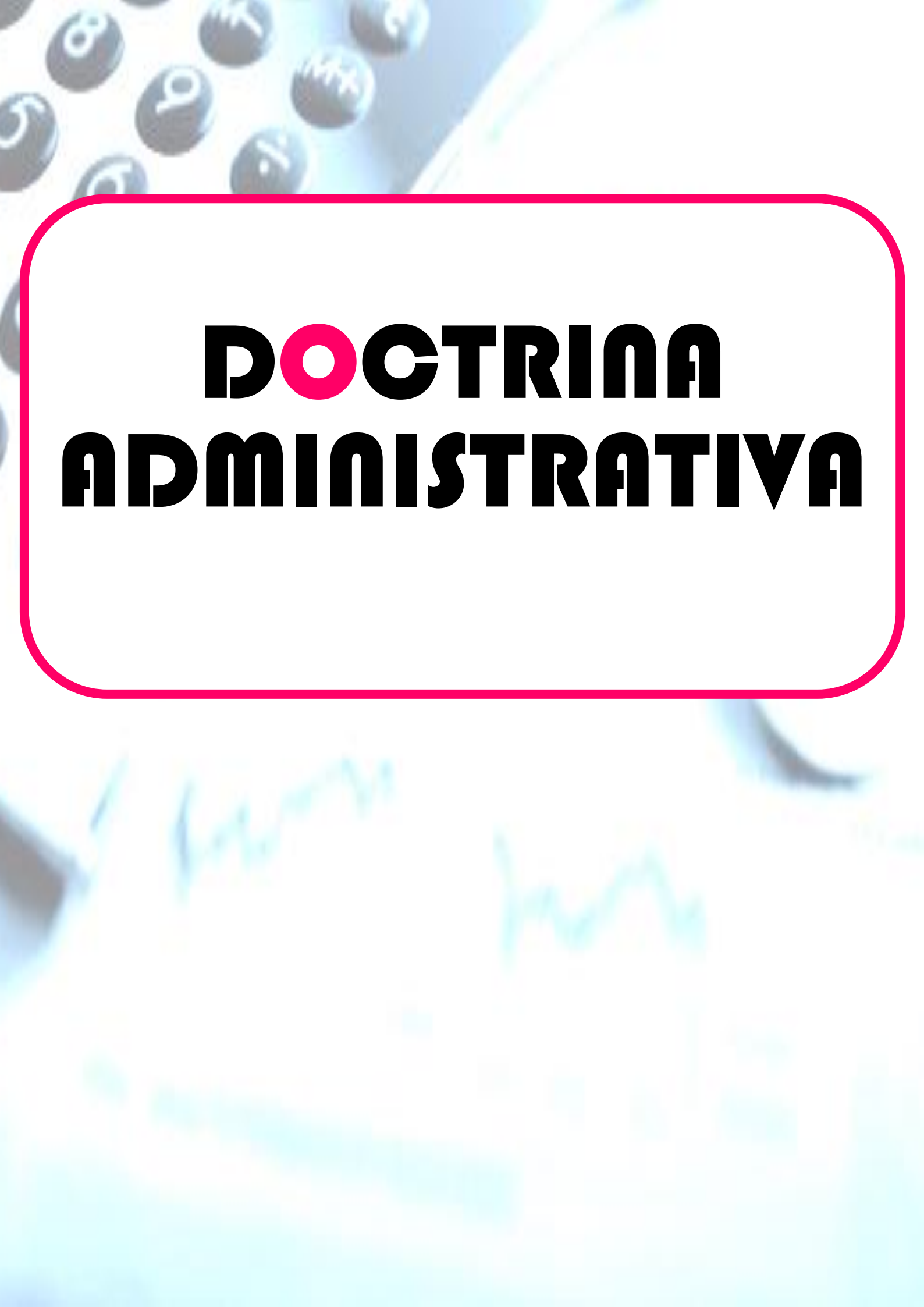
A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

..//..



DOCTRINA ADMINISTRATIVA



TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Vocalía 12^a
Resolución de 26 febrero 2019
Rec. 217/2018

RESUMEN

La ejecución singular contra el patrimonio del obligado tributario requeriría para poder ser dictada por la AEAT un previo planteamiento de un incidente concursal ante el Juez del Concurso.

CONTENIDO

Siguiendo doctrina del Supremo declara el TEAC anular la compensación acordada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, ya que no procedía la compensación del crédito como medio de extinción de la deuda tributaria.

Se resuelve así la controversia surgida en relación a si un crédito contra la masa, por haber nacido con posterioridad a la declaración del concurso, puede ser objeto de compensación de oficio practicada por la Administración tributaria, posibilidad que el TEAC niega.

Aclara el Tribunal que la prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa.

Abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse los acuerdos de compensación de oficio, como medio de extinción de la deuda tributaria, no puede pretender la Administración tributaria una ejecución singular para hacer efectivos créditos contra la masa.

Es para el TEAC incompatible una actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del concurso, debiendo ser el Juzgado de lo Mercantil el competente, dentro del proceso concursal de que conoce, para decidir sobre la compensación de créditos y deudas tributarias del concursado y para acordar o no la compensación.

Es la apertura de la fase de liquidación el momento que marca la imposibilidad de ejecutar singularmente una deuda contra la masa tal y como así ha sido declarado por doctrina del Tribunal Supremo que razona que no se puede resolver la cuestión solo con una interpretación literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino que es precisa una interpretación sistemática con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3 LC.

Concluye el TEAC que en la medida en que la compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor, no puede ser acordado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso.



Gaceta Fiscal, abril 2019

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**Fecha: 26 de febrero de 2019****Art. 167.3 L.G.T. (L58/2003)****Arts. 44, 45 y 46 R.G.R. (RD939/2005)****RESUMEN**

La inatención del requerimiento supondrá que se acuerde el archivo y que la solicitud se tenga por no presentada, pero en ningún caso procede entenderse producido un desistimiento tácito por parte del reclamante, debiendo ser objeto de aplicación el artículo 103 LGT.

CONTENIDO**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 18/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 12/01/2016 contra la providencia de apremio A28..., emitida por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, respecto de la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido 09-2015, Modelo 303.

SEGUNDO.- El 20 de octubre de 2015 se presentó solicitud de aplazamiento/fraccionamiento por el reclamante respecto de la deuda Impuesto sobre el Valor Añadido 09-2015, Modelo 303.

- Compromiso de aval solidario de Entidad de Crédito o de Sociedad de Garantía Recíproca o Certificado de seguro de caución (Art. 46.3a Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido. (Art. 46.3 c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener aval o certificado de seguro de caución en la que consten las gestiones efectuadas). (Art. 46.4a y 46.5) Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o derechos para ser ofrecidos en garantía (Art. 46.5a Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Declaración responsable y justificación documental manifestando no poseer otros bienes o derechos que los ofrecidos en garantía (Art. 46.5a Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Valoración de los bienes y derechos ofrecidos en garantía efectuado por empresa o profesional especializado e independiente. (Art. 46.4b Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Balance de los 3 últimos años (Art. 46.5c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Cuenta de resultados de los 3 últimos años (Art. 46.5c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Informe de auditoría del último ejercicio (Art. 46.5c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Plan de viabilidad (Art. 46.5d Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Memoria del último ejercicio (Art. 46.5d Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Balance del último ejercicio cerrado (Art. 46.4c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

- Cuenta de resultados del último ejercicio cerrado (Art. 46.4c Reglamento General Recaudación R.D. 939/2005 de 29 de julio).

..//..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0201-19**30 de enero de 2019****Arts. 7 p), 27 L.I.R.P.F. (L35/2006)****Arts. 6 y 95 R.I.R.P.F. (RD439/2007)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

Piloto profesional (modalidad motociclismo), residente fiscal en España, que, como deportista de élite, tiene firmado numerosos contratos de patrocinio, algunos con empresas extranjeras. En algunos de los contratos con sus patrocinadores extranjeros se exige la prestación de un servicio en el extranjero, que consiste, principalmente, en la promoción de la marca que lo patrocina.

CUESTION PLANTEADA

Si las rentas percibidas de los patrocinadores extranjeros se califican como rendimientos del trabajo y si es aplicable la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION

El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, define, en su apartado 1, los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...)"

Por su parte, el artículo 95.2.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales "en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre".

La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comporta, de acuerdo con lo anterior, calificar como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por el consultante en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que se incluyen los que pudiera obtener de patrocinadores.

El artículo 7 p) de la LIRPF establece que estarán exentos:

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

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

..//..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0197-19
30 de enero de 2019
DA33ª L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante, junto con otras dos personas más, era titular de un décimo para el sorteo de la Lotería Nacional del día 6 de diciembre de 2018. Como consecuencia de dicho sorteo, el décimo resultó premiado con 30.000 euros.

CUESTION PLANTEADA

Si el importe del premio se cobra en enero de 2019, cuál sería el importe exento del gravamen especial sobre los premios de loterías. Además, se consulta cuál sería el importe exento para cada uno de los cotitulares del décimo premiado.

CONTESTACION

El gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se regula disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29 de noviembre), -en lo sucesivo LIRPF- en los siguientes términos:

"Disposición adicional trigésima tercera. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

../..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0203-19
30 de enero de 2019
Arts. 21, 25, 43 y 46 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante concedió un préstamo de 510.000 euros para la construcción de un edificio de viviendas, el 30 de noviembre de 2012. El préstamo preveía su amortización mediante su pago en efectivo o dación en pago del 50 por ciento del total de las viviendas construidas, a elección de la prestamista. El 12 de julio de 2016, se amortizó el préstamo mediante la dación en pago de 7 viviendas, valoradas en 571.131,34 euros, de los que 510.000 euros corresponden al principal y 61.133,3 euros a intereses del préstamo. El deudor entregó a la consultante las citadas viviendas repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento, por un importe de 57.113,13 euros, que fue satisfecho por esta última. La consultante expone que no realiza ninguna actividad económica.

CUESTION PLANTEADA

Tributación de la dación en pago de su crédito realizada a la consultante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION

El artículo 21 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece la definición de rendimientos del capital, y dispone lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

(...).

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

(...).

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste."

Por su parte el artículo 25 de la LIRPF, regula los rendimientos íntegros del capital mobiliario, estableciendo que:

"Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

(...).

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

..//..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0117-19
18 de enero de 2019
Art. 14 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante tiene un canal en YouTube donde sube periódicamente videos, obteniendo ingresos por publicidad.

CUESTION PLANTEADA

Deducibilidad en el IRPF de los gastos de ropa y vestuario que utiliza en la realización de los videos, ropa que en algunos casos es el motivo del video, pues pone a prueba su resistencia o calidad, quedando la misma inservible.

CONTESTACION

Desde la consideración de que los rendimientos que pueda obtener el consultante por la prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en su canal de YouTube constituyen rendimientos de actividades económicas, pues responden al concepto que de estos rendimientos recoge el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) —Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios—, el asunto que se plantea en relación con este impuesto es la deducibilidad para la determinación del rendimiento neto de la actividad de los gastos ocasionados por la realización de los videos.

A la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se refiere el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), estableciendo lo siguiente:

"El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

En el presente caso, al tratarse de una actividad en estimación directa (cualquiera que sea su modalidad: normal o simplificada) y no viéndose afectado el gasto objeto de consulta por las reglas especiales del artículo 30, la remisión del artículo 28.1 nos lleva nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), cuyo apartado 3 establece que "en el método de estimación directa la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglos a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

../..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0198-19
30 de enero de 2019
Arts. 7 p), 27 L.I.R.P.F. (L35/2006)
Arts. 6 y 95 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante ha percibido una indemnización por lesiones sufridas, acorde con sentencia de 20 de junio de 2018 dentro de un procedimiento abreviado relativo a un delito de lesiones con deformidad del artículo 150 del Código Penal.

CUESTION PLANTEADA

Tributación de dicha indemnización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION

Con carácter general, la determinación de las rentas exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), incluyendo entre las mismas —en su párrafo d)— las siguientes:

“Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.^a del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre”.

Conforme con la configuración legal de la exención, para que las indemnizaciones por responsabilidad civil tengan la consideración de renta exenta es necesario que se correspondan con daños personales, es decir, daños físicos, psíquicos o morales, y que su cuantía se encuentre legal o judicialmente reconocida.

Respecto a la cuantía legal cabe señalar que tal circunstancia se produce cuando una norma determine la cuantía de la indemnización, amparando la exención esta cuantía, estando sujeto y no exento el exceso que pudiera percibirse.

Por lo que se refiere a la cuantía judicialmente reconocida, este Centro Directivo considera comprendidas en tal expresión dos supuestos:

a) Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.

b) Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Conforme con esta configuración legal, procede afirmar que la indemnización objeto de consulta se encuentran amparada por la exención del artículo 7,d) de la Ley del Impuesto.

../..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0182-19
29 de enero de 2019
Art. 7.h) L.I.R.P.F. (L35/2006)**CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

Si la retribución percibida durante el permiso por paternidad por nacimiento de los empleados públicos está exenta conforme al artículo 7 h) de la Ley del Impuesto.

CUESTION PLANTEADA

Si la retribución percibida durante el permiso por paternidad por nacimiento de los empleados públicos está exenta conforme al artículo 7 h) de la Ley del Impuesto.

CONTESTACION

El Tribunal Supremo, en sentencia número 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 en casación, ha establecido como doctrina legal que la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social, está incluida en la exención establecida en el artículo 7.h) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

Si bien la referida sentencia se limita a declarar exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social, deben considerarse igualmente exentas, con arreglo a la regulación del Impuesto, debido a su misma naturaleza, causa y régimen regulador, las prestaciones públicas por paternidad satisfechas igualmente por la Seguridad Social.

Ahora bien, existen otros colectivos que perciben igualmente prestaciones o retribuciones vinculadas a la paternidad o maternidad, que al no estar amparados ni por dicha sentencia ni por la regulación actual del Impuesto tendrían que tributar por este último, lo que provocaría una situación de clara discriminación difícilmente justificable.

En concreto, tales colectivos son, por una parte, los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad de la Seguridad Social pero que perciben una retribución durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, a que se refieren el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, y, por otra, los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que perciben tales prestaciones de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.

En consecuencia, con la finalidad de adecuar la normativa a la doctrina legal del Tribunal Supremo y evitar la situación de discriminación que se produciría en los colectivos referidos, el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, (BOE de 29 de diciembre) por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral ha modificado la letra h) del artículo 7 de la LIRPF, que con efectos desde la entrada en vigor de dicho real decreto-ley y ejercicios anteriores no prescritos, queda redactada de la siguiente forma:

“h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad”.

Por lo tanto y de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, las retribuciones percibidas por los empleados públicos durante el disfrute de su permiso por parto o por nacimiento están exentas de tributación conforme al artículo 7 h) de la Ley del Impuesto, con el límite señalado anteriormente, tributando el exceso como rendimiento del trabajo.



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0099-19
16 de enero de 2019
Art. 42 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Interpretación del artículo 42.3 c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a si dentro del concepto de descendientes se consideran incluidos los nietos del trabajador.

CUESTION PLANTEADA

Interpretación del artículo 42.3 c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a si dentro del concepto de descendientes se consideran incluidos los nietos del trabajador.

CONTESTACION

Entre los rendimientos del trabajo en especie que el artículo 42.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), considera exentos se encuentran, en la letra c), "las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

- 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
- 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie".

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente y partiendo de la premisa de que el tomador del contrato es la entidad consultante, las primas que dicha entidad satisfaga a una entidad aseguradora por la suscripción de un contrato de seguro de enfermedad y asistencia sanitaria, en el que figure como asegurado el propio empleado, su cónyuge y/o descendientes, no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo para el empleado, con el límite anteriormente mencionado. El exceso de prima satisfecho que pueda existir sobre dicha cuantía de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas anteriormente, tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie para el empleado y se valorará por el coste para el pagador- entidad consultante-incluyendo los tributos que graven la operación.

Al respecto, debemos señalar que los requisitos para la aplicación de la letra c) del mencionado artículo 42.3 son los que se recogen expresamente en la Ley y el Reglamento, no estableciéndose ningún límite en función de la edad de los descendientes, que incluirán a los hijos, nietos o bisnietos del trabajador.



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0156-19
24 de enero de 2019
Arts. 42 y 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La asociación consultante agrupa empresas emisoras de vales de servicios, como vales de guardería, que se entregan por determinadas empresas como retribución a sus empleados, para costear los gastos en guarderías en que incurren dichos empleados.

CUESTION PLANTEADA

Compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y la deducción por guarderías del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION

Con carácter general, el artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), recoge la siguiente definición de rentas en especie:

"Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a:

"b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan."

Por lo tanto, estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos antes expuestos, consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores, mediante la entrega a los empleados de vales que se aplican a costear los gastos de dicha naturaleza.

Por lo que respecta a la deducción, el artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde el 1 de enero de 2018, ha modificado el artículo 81 de la Ley del impuesto, estableciendo un incremento de la deducción por maternidad prevista en dicho artículo de hasta 1.000 euros anuales adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por maternidad hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, con los límites y requisitos establecidos en el referido artículo, entre los que se establece en el último párrafo del apartado 2 de dicho artículo que "A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley."

De acuerdo con la redacción anterior, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción.

Por ello, en la medida en que los gastos de guardería satisfechos por medio de vales guardería no cumplan los requisitos establecidos para la aplicación de la exención del artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto antes reproducido, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando no se tratara de retribuciones en especie por corresponder a mediaciones en el pago, a dichos gastos podría resultarles de aplicación la deducción prevista en el citado artículo 81 de la Ley del impuesto, en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en dicho artículo.



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0083-19
14 de enero de 2019
Art. 93 L.I.R.P.F. (L35/2006)
Arts. 113 a 120 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Empleado respecto al que la empresa recibe, en abril, notificación de la AEAT de que ha ejercitado la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

La empresa incluyó a dicho empleado en el modelo 111 de retenciones correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo.

CUESTION PLANTEADA

Si la empresa debe regularizar los modelos 111 presentados (correspondientes a los meses de enero a marzo) o, por el contrario, no ha de modificar dichos modelos y la situación se regularizará vía la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del propio empleado.

CONTESTACION

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español está regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el apartado cincuenta y nueve del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), establece lo siguiente:

"1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

(...).

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

(...).

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

../..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0129-19
21 de enero de 2019
Art. 42 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante se está planteando entregar a sus trabajadores unas "tarjetas restaurante" ofrecidas por una compañía independiente.

CUESTION PLANTEADA

Si la entrega a los empleados de las "tarjetas restaurante" tendría el mismo tratamiento que los vales-comida en cuanto a responsabilidades y obligaciones para la entidad consultante.

CONTESTACION

La letra a) del artículo 42.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) establece que estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie: "Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine".

Por su parte, el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo) dispone lo siguiente:

"1. A efectos de lo previsto en el artículo 42.3.a) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
- 2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento.
2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:
 - 1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.
 - 2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:
 - a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.
 - b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.
 - c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
 - d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
 - e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos"

En relación con las obligaciones y responsabilidades del empleador respecto de la entrega a los empleados de vales-comida o tarjetas-restaurante, es criterio de este Centro Directivo considerar que tales obligaciones y responsabilidades tienen el mismo alcance para ambas fórmulas de prestación indirecta del servicio (V2798-07 y V2799-07).

Con carácter general, el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 45.2.2º del Reglamento del Impuesto es exigible a las empresas que entreguen los vales-comida, las tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, de tal forma que si se incumplen los citados requisitos, la utilización de estos instrumentos por los empleados dará lugar a una retribución en especie del trabajo. Es decir, corresponde a la empresa, por su condición de pagadora de los rendimientos, la obligación de que los vales-comida o las tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago entregados al trabajador se adecuen a los requisitos establecidos en este artículo 45.2.2º, puesto que de lo contrario existiría retribución en especie y por tanto obligación de realizar el correspondiente ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102 del mismo Reglamento.

Ahora bien, respecto a la prohibición de la acumulación de cuantías cabe entender que la responsabilidad de su cumplimiento es exigible al trabajador, por cuanto en última instancia depende de la voluntad del empleado acumular en un día las cuantías no consumidas en otros días, y el citado artículo 45.2.2º no impone a las empresas ninguna obligación específica de control sobre el cumplimiento de este requisito.

Por tanto, si el empleado incumpliera la prohibición de acumulación de cuantías prevista en la letra b) del artículo 45.2.2º del Reglamento del Impuesto, deberá incluir en la declaración del IRPF que proceda las retribuciones en especie correspondientes a los importes acumulados. En este caso la empresa no vendrá obligada a practicar el ingreso a cuenta que hubiera correspondido, siempre y cuando cumpla las restantes condiciones establecidas en el antes reproducido artículo 45.



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0032-19**4 de enero de 2019****Arts. 33.1, 34, 35, 36, 38.3, DT9 L.I.R.P.F. (L35/2006)****Art. 42 R.I.R.P.F. (RD439/2007)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La consultante, mayor de 65 años, ha transmitido la mitad indivisa de un inmueble que no es su vivienda habitual por 84.000 euros y que había adquirido por herencia en 1992.

CUESTION PLANTEADA

1. Cálculo de la ganancia patrimonial.

2. Importe a reinvertir para poder acogerse a la exención por reinversión en rentas vitalicias, prevista en el artículo 38.3 de la Ley 35/2006.

CONTESTACION**PRIMERA CUESTIÓN:**

El artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas (BOE de 29 de noviembre) - en adelante LIRPF-, establece:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

Por tanto, la transmisión de la mitad indivisa del inmueble objeto de consulta generará una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe será la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición, según señala el artículo 34 de la LIRPF. Dichos valores se determinarán en la forma prevista en los artículos 35 y 36 de la LIRPF.

Así, el artículo 35 dispone:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por los adquirentes.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

../..



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0127-19
18 de enero de 2019
Art. 14 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Aplicación de la regla especial de imputación del artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006 en el supuesto de laudos arbitrales.

CUESTION PLANTEADA

Aplicación de la regla especial de imputación del artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006 en el supuesto de laudos arbitrales.

CONTESTACION

La imputación temporal de rentas se encuentra recogida en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), regulando su apartado 1 la regla general y el apartado 2 las reglas especiales, reglas —estas últimas— entre las que se incluye (en su párrafo a) la que es objeto de la presente consulta, a saber:

“Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza”.

Se plantea única y expresamente por el consultante si esta regla especial de imputación temporal resulta operativa cuando en lugar de resolución judicial la determinación del derecho a la percepción de una renta o la cuantía de esta penden de un laudo arbitral.

Para abordar este asunto procede acudir al artículo 43 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje (BOE del día 26), donde se establece que “el laudo produce efectos de cosa juzgada y frente a él sólo cabrá ejercitar la acción de anulación y, en su caso, solicitar la revisión conforme a lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil para las sentencias firmes”.

En el supuesto del arbitraje, si bien nos encontramos ante un procedimiento extrajudicial de resolución de conflictos, la configuración que de los efectos de los laudos arbitrales establece el reproducido artículo 43 nos lleva a concluir que, a estos exclusivos efectos, la regla de imputación temporal del artículo 14.2.a) de la Ley del Impuesto procede hacerla extensiva a los laudos arbitrales.

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Resolución 11 marzo
Rec. 1994/2016**RESUMEN**

Partiendo de que base y límite de la deducción no son lo mismo, resuelve el TEAC cómo debe calcularse en el Impuesto de Sociedades el límite a la deducción por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

CONTENIDO

Aunque el importe de la deducción inicialmente prevista es del 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, el importe de la deducción no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al Consorcio de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento, lo que plantea la duda de si para calcular este límite deben considerarse todas las donaciones efectuadas al Consorcio a lo largo de todos los años en que se ha colaborado con éste o si el cálculo ha de ser anual, entendiéndose que la deducción procedente en cada ejercicio ha de ajustarse al límite establecido.

La DGT contestó a una consulta indicando que la deducción a aplicar no puede exceder del 90% de las donaciones realizadas durante toda la duración del programa, que puede llegar a ser de hasta 3 años, pero con ello no se resuelve que ocurre con los gastos que no se han devengado en el ejercicio, ni que los gastos devengados en un ejercicio puedan formar parte de la base de la deducción de otro año distinto.

Aclara el TEAC que la deducción se debe calcular teniendo en cuenta, exclusivamente, los gastos de propaganda y publicidad incurridos en el ejercicio, en aplicación del principio de devengo, de forma que la base de la deducción generada cada año vendrá siempre dada por los gastos de esa naturaleza que cumplan con las condiciones establecidas que se hayan devengado en el mismo.

Pero el límite de las deducciones por acontecimientos de excepcional interés público debe ser el 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento a lo largo de toda la duración del programa, es decir, el límite a aplicar no puede estar referenciado al importe donado cada año.



Gaceta Fiscal, abril 2019

CONSULTA DGT V0127-19
18 de enero de 2019
Art. 14 L.I.R.P.F. (L35/2006)

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Aplicación de la regla especial de imputación del artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006 en el supuesto de laudos arbitrales.

CUESTION PLANTEADA

Aplicación de la regla especial de imputación del artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006 en el supuesto de laudos arbitrales.

CONTESTACION

La imputación temporal de rentas se encuentra recogida en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), regulando su apartado 1 la regla general y el apartado 2 las reglas especiales, reglas —estas últimas— entre las que se incluye (en su párrafo a) la que es objeto de la presente consulta, a saber:

“Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza”.

Se plantea única y expresamente por el consultante si esta regla especial de imputación temporal resulta operativa cuando en lugar de resolución judicial la determinación del derecho a la percepción de una renta o la cuantía de esta penden de un laudo arbitral.

Para abordar este asunto procede acudir al artículo 43 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje (BOE del día 26), donde se establece que “el laudo produce efectos de cosa juzgada y frente a él sólo cabrá ejercitar la acción de anulación y, en su caso, solicitar la revisión conforme a lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil para las sentencias firmes”.

En el supuesto del arbitraje, si bien nos encontramos ante un procedimiento extrajudicial de resolución de conflictos, la configuración que de los efectos de los laudos arbitrales establece el reproducido artículo 43 nos lleva a concluir que, a estos exclusivos efectos, la regla de imputación temporal del artículo 14.2.a) de la Ley del Impuesto procede hacerla extensiva a los laudos arbitrales.



Gaceta Fiscal, abril 2019

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

11 de marzo de 2019

Arts. 31, 32.1 y 221 L.G.T. (L58/2003)

Arts. 126, 127, 128 y 129 RD1065/2007

Art. 28 T.R.I.R.N.R. (RDLeg. 5/2004)

Art. 16.1 R.I.R.N.R. (RD1776/2004)

RESUMEN

En el IRNR se reproducen las mismas categorías generales para solicitar la devolución de ingresos indebidos que se distinguen en la Ley 58/2003, General Tributaria: junto a la posibilidad de solicitar devoluciones derivadas de la mecánica del impuesto, son de aplicación las posibilidades de solicitud de devolución de ingresos indebidos previstas en la LGT y sus normas de desarrollo. Si la retención cuya devolución solicita el reclamante fue indebida, esto es, superior a la que resulta de la adecuada aplicación de ordenamiento jurídico vigente en el momento de realizar las retenciones, es correcto el cauce procedimental utilizado para canalizar su petición. Por el contrario, si la retención era ajustada al derecho aplicable, la vía adecuada hubiera sido la presentación de la declaración del impuesto, al tratarse de una devolución de oficio.

CONTENIDO**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 26/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 25/11/2015.

Mediante escrito de fecha 07/04/2014 presentado ante la AEAT, el interesado manifestaba lo siguiente:

Que el 1 junio 2011 fue contratado laboralmente por la empresa española XT S.A., CIF..., como director de la unidad de negocio de Perú y, desde dicho mes, desplazó su residencia desde territorio español a territorio peruano para prestar sus servicios en las oficinas de la sociedad peruana Z SERVICES SAC, situadas en..., de Lima.

Que desde la citada fecha de contratación por XT hasta enero de 2012, percibió su nómina de dicha compañía por sus servicios prestados íntegramente en el extranjero.

El 1 de febrero de 2012 dejó de cobrar su nómina de XT, ya que a partir de dicha fecha pasó a ser contratado por la sociedad peruana Z SERVICES SAC, de quien percibió el resto de sus rentas del trabajo del año 2012 y sobre las que la empresa peruana retuvo la correspondiente retención a cuenta del Impuesto a la Renta peruano.

Adicionalmente a su actividad laboral desarrollada en Perú, durante el año 2012 no realizó en territorio español ningún tipo de actividad laboral o empresarial ni obtuvo ingresos de bienes situados o realizables en territorio español, en virtud de los cuales, su centro de intereses económicos pudiera localizarse en España.

En el año 2012 no tuvo la condición de contribuyente de IRPF por no tener su residencia habitual en territorio español, ni tampoco tuvo la condición contribuyente por el IRNR por sus rentas del trabajo, dado que ninguna de ellas derivó de una actividad personal desarrollada en territorio español. En consecuencia, resulta indebida la retención a cuenta del IRPF de 2012 soportada sobre sus rentas del trabajo por importe de 2.195,83 euros, por lo que, solicita que, conforme a lo dispuesto en el art. 14 y ss del Reglamento General de Revisión Administrativa (RD 520/2005) y en el art. 129 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007), se tenga por presentada en tiempo y forma solicitud de devolución de retenciones a cuenta de IRPF 2012 indebidamente soportadas sobre sus rentas del trabajo por importe de 2.195,83 euros.

..//..



Diario LA LEY, n° 9399, de 17 de abril 2019

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Vocalía 12ª
Resolución de 20 marzo 2019
Rec. 1093/2017

RESUMEN

Los órganos económico-administrativos, que revisan una diligencia de embargo pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente.

CONTENIDO

Se cuestiona si con ocasión de examinar la adecuación a derecho de un acto de recaudación, y remitido al TEAR el expediente correspondiente a dicho acto, puede declararse la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda ya liquidada, sin hacer requerimiento alguno para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción, y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente; o dicho de otro modo, si por la vía de la impugnación de una diligencia de embargo, además de resolverse sobre su anulación, puede declararse la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda.

En la medida en que un motivo de oposición frente a una diligencia de embargo puede ser precisamente la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda liquidada, se opone el Departamento de Recaudación a que los Tribunales Económico-Administrativos se pronuncien sobre tal cuestión de oficio o a instancia del interesado, sin haber practicado previamente requerimiento a la Administración Tributaria para que aporte los documentos acreditativos de la interrupción de la prescripción.

El TEAC interpreta la LGT en el sentido de entender que no se exige en ninguna parte de la normativa que sean los órganos económico-administrativos quienes deban requerir a la Administración Tributaria para que aporte las pruebas pertinentes acreditativas de una posible interrupción de la prescripción, al contrario, el artículo 235.3 de la LGT obliga a remitir al tribunal competente el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa junto con el expediente para que sea valorado y revisado por los órganos económico-administrativos, y la falta de cumplimiento por parte de la Administración, - autora del acto impugnado-, de esta obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede verse suplida con el intento de imponer a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente.

Por ello, resuelve ahora el Tribunal la cuestión suscitada declarando que los órganos económico-administrativos, cuando están revisando un acto de ejecución (diligencia de embargo), pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente, porque siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo debe formar parte del expediente y la Administración estaba obligada a remitir el expediente, sin que se pueda derivar a los órganos judiciales la obligación de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente.

**CONSULTA DGT V3207-18****De 18 de diciembre de 2018****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Constituye una retribución en especie que no se beneficia de la exención prevista para las cantidades destinadas al reciclaje de los trabajadores, pues la empresa la ofrece a todos los trabajadores, y no por razón del puesto de trabajo desempeñado.

CONTENIDO

Empleadora y empleados acuerdan realizar una modificación en la composición de las retribuciones de ciertos trabajadores interesados en recibir formación de idiomas, de manera que éstos ven mermada la retribución dineraria a cambio de un "ticket de formación de idiomas" con la que se podrá satisfacer el coste de las academias de idiomas. Estos tickets son nominativos, numerados e intransferibles.

Está fuera de toda duda de que estamos ante una retribución en especie. Ahora bien, podría aplicarse a estas cantidades la exención prevista para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado? En este caso, la configuración en forma de ticket tiene encaje en la descripción de la exención. Sin embargo, la Ley exige que esa formación venga exigida por las características del puesto de trabajo. Y en el supuesto planteado, la empresa ofrece los tickets a todos los trabajadores, con independencia de las funciones que prestan o el puesto de trabajo que desarrollan. Por ello, y sin perjuicio de aquellos supuestos en los que sí se cumpla esta exigencia, no será aplicable la exención del art. 42.2 a) de la Ley del Impuesto.

**CONSULTA V0129-19****De 18 de enero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Los empleadores tienen las mismas obligaciones y responsabilidades tanto si entregan vales-comida como tarjetas-restaurante a sus empleados.

CONTENIDO

Las empresas responden, en tanto pagadoras de los rendimientos, de que los vales-comida, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que se entrega a los empleados, se adecúen a los requisitos establecidos en el art. 45.2.2 del Reglamento del Impuesto. Esto es, deberá observarse que estos vales o documentos similares estén numerados, expedidos nominativamente, con la mención expresa de la empresa emisora, y en caso de entregarse en papel, su importe nominal. Además, no pueden transmitirse y no podrá obtenerse, de la empresa o de un tercero, el reembolso de su importe, pudiendo solo utilizarse en establecimientos de hostelería. Por último, la empleadora deberá llevar y conservar la relación de los vales o similares entregados a cada uno de sus trabajadores.

El Reglamento además establece otra exigencia más: la prohibición de acumular la cuantía no consumida a otro día. Ahora bien, el cumplimiento de este requisito no es exigible al empleador, sino al trabajador, pues en última instancia depende de la voluntad del empleado. Así, si éste decidiera acumular las cuantías, deberá incluir en la declaración del IRPF las retribuciones en especie correspondientes a los importes acumulados. En este caso, la empresa no está obligada a practicar el correspondiente ingreso a cuenta.

Normativa aplicada: art. 42 LIRPF

**CONSULTA DGT V0133-19****De 18 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Si bien la STS 1462/2018, se ha limitado a declarar exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social, la DGT declara que deben considerarse igualmente exentas (debido a su misma naturaleza, causa y régimen regulador) las prestaciones públicas por paternidad satisfechas por la citada entidad gestora.

CONTENIDO

La cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, que en su sentencia 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 declaró que la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social, está incluida en la exención establecida en el artículo 7.h) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aunque la sentencia solo se refiere a las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social, la DGT considera que la exención también alcanza a las prestaciones públicas por paternidad, satisfechas igualmente por la Seguridad Social, y para evitar que otros colectivos, que perciben prestaciones o retribuciones vinculadas a la paternidad o maternidad, queden en distinta situación, que provocaría discriminación, también se entiende extensible la exención a los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad de la Seguridad Social pero que si perciben una retribución durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad y a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que perciben tales prestaciones de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.

La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social y el exceso tributa como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Normativa aplicada: art. 7 h) (Ley Ley 35/2006).



CONSULTA DGT V0156-19
De 24 de enero de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

En la medida en que los gastos de guardería, - satisfechos por medio de vales guardería-, no cumplan los requisitos establecidos para la aplicación de la exención, por ejemplo cuando no puedan ser considerados retribuciones en especie por corresponder a mediaciones en el pago, será posible la aplicación de la deducción prevista en el artículo 81 de la Ley del impuesto.

CONTENIDO

Una asociación que agrupa empresas emisoras de vales de servicios, - como vales de guardería-, que se entregan por determinadas empresas como retribución a sus empleados, se cuestiona si es compatible la deducción por los vales con la deducción por los gastos en guarderías.

Cuando el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador, estas cantidades no son rendimientos de trabajo porque el pago se recibe solo como mediación de un tercero respecto a la empresa.

No obstante, no siempre que el empleador abona cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, se puede hablar de retribuciones dinerarias, porque ello solo es así cuando la retribución en especie está así pactada con los trabajadores; por ello solo cuando la empresa está obligada a suministrar el servicio al trabajador las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no son el supuesto de mediación de pago y los pagos quedan sujetos a la exención en rendimientos del trabajo.

Es decir, son rentas exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que consisten en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores, mediante la entrega a los empleados de vales que se aplican a costear los gastos de dicha naturaleza.

En cuanto a su compatibilidad con la deducción por maternidad y siendo que los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos, si pueden formar parte de la base de la deducción, se llega a la conclusión de que en la medida en que los gastos de guardería, - satisfechos por medio de vales guardería-, no cumplan los requisitos establecidos para la aplicación de la exención, por ejemplo cuando no puedan ser considerados retribuciones en especie por corresponder a mediaciones en el pago, a tales gastos si resultara de aplicación la deducción prevista en el artículo 81 de la Ley del impuesto.

Normativa aplicada: arts. 42.3.b) y 81 (Ley 35/2006).

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 14 febrero 2019
Rec. 1524/2017**RESUMEN**

La empresa tiene que haber decidido si va a disfrutar de "la libertad de amortización", o no, una vez haya cerrado el ejercicio, si se decanta por dicha opción tendrá que determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer e igualmente del ajuste extracontable que precisará. Tal decisión de aplicarse repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio (menor tributación), sino también en la de los siguientes (mayor tributación); lo que ahora se paga de menos, luego habrá que pagarse de más, siendo objeto de registro contable en las cuentas anuales.

CONTENIDO

Resuelve el TEAC un supuesto en el que el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades no aplicó en su declaración el régimen de libertad de amortización, sino que fue en el curso del procedimiento de comprobación, y concretamente en la fase de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, cuando solicita la realización de un ajuste extracontable negativo por el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable, con la finalidad de que el aumento de la base imponible fuera parcialmente absorbido por el remanente de libertad de amortización no aplicada, pretensión que la oficina gestora le niega al considerar que la aplicación del régimen de libertad de amortización se trata de una opción, que debe ser manifestada al momento de presentar la declaración.

El TEAR de Cantabria sostuvo que el ajuste por libertad de amortización no es una "opción" de las que han de ejercitarse necesariamente en la declaración y que se consideran no modificables, entendiendo que se trata del ejercicio de un derecho que el sujeto pasivo puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad, pudiendo ejercitarlo en la regularización que en su caso se produzca en el seno de un procedimiento de comprobación.

Discrepa el TEAC de esta tesis y declara como doctrina que la libertad de amortización es una opción y como tal sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración, aunque matiza que cuando el sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a "la libertad de amortización" determinados bienes y/o derechos, posteriormente no puede posteriormente mudar esta opción respecto de ese ejercicio, aunque sí podrá disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.

Se decanta por la tesis de ser la libertad de amortización una opción porque cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "la libertad de amortización", o no; y, si la decisión es que sí es entonces cuando debe determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer, siendo que esta decisión repercute no sólo en la tributación de ese ejercicio, sino también en la de los siguientes.

También refuerza el argumento de ser una opción el principio de vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza, que no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, sino que también deben exigirse a los administrados.

Siendo entonces una opción, una vez ejercitada la libertad de amortización ya no es posible cambiarla, que es lo que se pretendía en el supuesto analizado en el que no consta que se optase por error, de forma que no es posible que a raíz de una inspección en la que se detecta que se dedujo reinversiones indebidamente, se pueda alterar la opción efectuada en su día, al resultarle tras la inspección más beneficiosa.



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

CONSULTA DGT V0161-19**De 25 de enero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

El contribuyente que ha obtenido judicialmente la nulidad del clausulado en divisas del contrato de préstamo hipotecario, pierde el derecho a la deducción por vivienda habitual de las cantidades afectadas por dicha nulidad

CONTENIDO

Una entidad bancaria ha tenido que abonar a uno de sus clientes ciertas cantidades en concepto de diferencia de pagos en cuotas de amortización, comisiones de cambio e intereses legales, tras la sentencia judicial que declaró la nulidad del clausulado en divisas del contrato de préstamo hipotecario suscrito.

En virtud de dicho pronunciamiento, se tiene por no puesta la parte del clausulado en divisas y se transforma en un préstamo en euros con índice Euribor. Por ello, el banco devuelve las cantidades pagadas de más por el cliente, sin que ello tenga repercusión alguna en su declaración de la Renta.

Ahora bien, ¿y si el contribuyente hubiera incluido tales cantidades que ahora le son devueltas en la base de la deducción por inversión en vivienda habitual? En este caso, deberá efectuarse la oportuna regularización tributaria, pues ha perdido el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas.

Por último, los intereses legales que va a percibir el interesado tienen como finalidad resarcir los daños y perjuicios, por lo cual, su naturaleza es indemnizatoria y en consecuencia no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. Así, tributarán como ganancia patrimonial, debiendo integrarse en la base imponible del ahorro.



CONSULTA DGT V2378-18
De 27 de agosto de 2018
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

Para determinar el tipo impositivo del servicio de mantenimiento indicado en Comunidades de propietarios, que consista en pequeñas reparaciones de averías, con exclusión del cambio de piezas mayores o de la propia puerta, se requerirá primero valorar la condición del servicio como arrendamiento de obra o de servicios.

CONTENIDO

Para determinar el tipo impositivo del servicio de mantenimiento periódico de puertas de garaje automáticas para Comunidades de propietarios, que consiste en pequeñas reparaciones de averías, con exclusión del cambio de piezas mayores o de la propia puerta, debe analizarse si se trata de un arrendamiento de obra.

La ejecución de obra se caracteriza por ser una prestación distinta de las de tracto sucesivo, que persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, mientras que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado.

Esta diferenciación es importante porque el servicio de mantenimiento consiste, en general, en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto de las correspondientes instalaciones, en este caso, puertas automáticas, y, en su caso, la sustitución de elementos de muy escaso valor y este servicio se presta de forma continuada en el tiempo.

Siendo así, las operaciones de mantenimiento periódico de puertas automáticas no tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, condición indispensable para la aplicación del tipo impositivo del 10% sino que tienen la consideración de prestaciones de servicios, y tributan en el IVA al tipo impositivo general del 21%.

No obstante, en los supuestos de obras que consistan en actuaciones no periódicas de renovación o reparación de puertas automáticas, distintas de las de mero mantenimiento periódico, y en las cuales la aportación de materiales no supere el límite del 40% se aplica el tipo impositivo del 10%.



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

CONSULTA DGT V0013-19**De 3 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre el Consumo****RESUMEN**

Cuando una entidad religiosa, sin ánimo de lucro, arrienda viviendas a terceros en el territorio de aplicación del Impuesto para, posteriormente, cederlas a título gratuito a sus misioneros de manera temporal, en principio se está ante un arrendamiento exento de IVA, pero con el matiz de que si todas las operaciones realizadas por la entidad lo son a título gratuito, la entidad deja de considerarse "empresario" a efectos del Impuesto.

CONTENIDO

No todos los servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma, y por ello, tampoco puede afirmarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

La exención de los arrendamientos al ser de carácter finalista depende del uso de la edificación, es decir, el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención, no es requisito suficiente porque además el uso como vivienda de la edificación debe realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas. El arrendamiento de un inmueble cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda del arrendatario, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención.

Lo anterior a su vez lleva a la afirmación de que cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.

En la medida en que la entidad religiosa suscribe como arrendatario contratos de arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas, pisos que se ceden después a sus misioneros sin percibir el consultante contraprestación alguna de las personas que ocupan las viviendas arrendadas, los arrendamientos de estas viviendas estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido si, como se presume de la consulta, el arrendatario no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero si la entidad tuviese la condición de empresario o profesional por no realizar exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, los arrendamientos dejarían de estar exentos en el IVA, incluso aunque la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento; pero si en el contrato de arrendamiento no figura concreta y específicamente la persona o personas físicas usuarias últimas de la vivienda, pudiendo el arrendatario designarlas posteriormente, el contrato de arrendamiento estará sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que impide la aplicación de la exención.

Normativa aplicada: arts. 4 uno y 20 uno 23º (Ley 37/1992).

**CONSULTA DGT V0053-19****De 4 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre el Consumo**

RESUMEN

El tipo impositivo de IVA para un Ayuntamiento que gestiona, en régimen de concesión de servicios, una residencia de la tercera edad en su municipio y sobre la que va a realizar obras de ampliación, será el reducido ya que las ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación del edificio se destinarán a vivienda con carácter permanente, y más del 50% de la superficie total de la nueva edificación tendrá como uso el de vivienda.

CONTENIDO

El tipo impositivo de IVA para un Ayuntamiento que gestiona, en régimen de concesión de servicios, una residencia de la tercera edad en su municipio y sobre la que va a realizar obras de ampliación, será el tipo reducido porque en principio las ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación del edificio se destina a vivienda con carácter permanente, y más del 50% de la superficie total de la nueva edificación tiene como uso el de vivienda.

En anteriores consultas se ha venido entendiendo de aplicación del tipo impositivo reducido a la ejecución de obra para la construcción de un complejo residencial compuesto por residencia para mayores con discapacidad y gravemente afectados.

En cuanto al alcance de las obras de rehabilitación es necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo, esto es, cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación; y un requisito cuantitativo, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

En cuanto a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el supuesto planteado, esta regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos; la inversión exige que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Sobre la forma de emitir las facturas rectificativas y solicitar la devolución del ingreso realizado erróneamente a tipo general del Impuesto, la rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificadora. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas.

Las facturas rectificativas pueden ser expedidas bien expresando directamente el importe de la rectificación, independientemente del signo de la misma, o bien expresando los datos correspondientes a la factura rectificadora tal y como queda tras la rectificación señalando siempre, en ese caso, el importe de la rectificación.

Cuando se expida una factura rectificativa, la normativa de facturación no se opone a que la factura rectificativa se expida con signo negativo, incluso por el importe total de la factura previamente expedida, expidiéndose posteriormente una nueva factura en la que se contemplen correctamente todos los datos después de la correspondiente rectificación.

Normativa aplicada: art.s 4 apdo. uno, 20, uno, 22 B (Ley 37/1992).

**CONSULTA DGT V0153-19****De 24 de enero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo****RESUMEN**

La refacturación de los costes del servicio de valorización y eliminación de residuos que presta la Administración autonómica a través de una sociedad instrumental al Consorcio no están sujetos al IVA.

CONTENIDO

Una Comunidad Autónoma integrante junto con una Diputación provincial y determinados municipios de un Consorcio, presta a éste los servicios de valorización y eliminación de residuos urbanos de competencia municipal a través de una sociedad mercantil autonómica.

Antes de analizar cómo deben refacturarse los servicios que va a prestar la Comunidad Autónoma al Consorcio, debe decirse que los servicios relativos a la gestión de residuos no están sujetos al IVA cuando se prestan sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, y que tampoco lo están estos servicios que presta un ente, organismo o entidad del sector público a favor de la administración de la que dependa o de otra Administración íntegramente dependiente de la anterior, cuando dicha Administración ostente la titularidad íntegra de los mismos.

Se trata de dos Administraciones Públicas, por un lado la Comunidad Autónoma que asume la gestión del servicio, y por otra, el Consorcio del que forma parte y al que posteriormente se refacturan los costes. Debe tenerse en cuenta que el servicio de gestión de residuos no está incluido en la relación de servicios que, siendo prestados por la Administración tributan por el Impuesto, por lo que habrá que concluir que no están sujetos al IVA. Como tampoco lo está la refacturación de los costes que efectúa la Comunidad Autónoma a favor del Consorcio.

Normativa aplicada: arts. 4, 5, 7.8 y 93 Cinco



TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Vocalía 3ª
Resolución 11 marzo 2019
Rec. 1994/2016

RESUMEN

Partiendo de que base y límite de la deducción no son lo mismo, resuelve el TEAC cómo debe calcularse en el Impuesto de Sociedades el límite a la deducción por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

CONTENIDO

Aunque el importe de la deducción inicialmente prevista es del 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, el importe de la deducción no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al Consorcio de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento, lo que plantea la duda de si para calcular este límite deben considerarse todas las donaciones efectuadas al Consorcio a lo largo de todos los años en que se ha colaborado con éste o si el cálculo ha de ser anual, entendiendo que la deducción procedente en cada ejercicio ha de ajustarse al límite establecido.

La DGT contestó a una consulta indicando que la deducción a aplicar no puede exceder del 90% de las donaciones realizadas durante toda la duración del programa, que puede llegar a ser de hasta 3 años, pero con ello no se resuelve que ocurre con los gastos que no se han devengado en el ejercicio, ni que los gastos devengados en un ejercicio puedan formar parte de la base de la deducción de otro año distinto.

Aclara el TEAC que la deducción se debe calcular teniendo en cuenta, exclusivamente, los gastos de propaganda y publicidad incurridos en el ejercicio, en aplicación del principio de devengo, de forma que la base de la deducción generada cada año vendrá siempre dada por los gastos de esa naturaleza que cumplan con las condiciones establecidas que se hayan devengado en el mismo.

Pero el límite de las deducciones por acontecimientos de excepcional interés público debe ser el 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento a lo largo de toda la duración del programa, es decir, el límite a aplicar no puede estar referenciado al importe donado cada año.



TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 26 febrero 2019
Rec. 1172/2016

RESUMEN

Solicitado el aplazamiento de la deuda, la AEAT no puede extraer de la inatención al requerimiento de subsanación de errores, el desistimiento tácito del reclamante.

CONTENIDO

Partiendo de la ineludible premisa de que para dictar una providencia de apremio, al tiempo de su dictado, esté iniciado el periodo ejecutivo, y a los efectos de determinar si este período ejecutivo se ha iniciado adecuadamente, en el caso que analiza el TEAC, la Administración no ha intentado comunicar el archivo al reclamante solo por no haber contestado éste a un requerimiento de subsanación de una solicitud de aplazamiento de pago de la deuda tributaria.

Asiste razón al reclamante cuando afirma que esta falta de notificación le causa indefensión.

No puede la Administración dejar de comunicar el archivo de la solicitud de un aplazamiento de pago solo porque el contribuyente no contestara en plazo a una solicitud de subsanación.

Tras analizar el TEAC tanto la legislación vigente llega a la conclusión de que la inatención del requerimiento de subsanación no tiene como consecuencia el archivo de la solicitud de aplazamiento, que en la norma derogada se consideraba expresamente como un desistimiento tácito de la solicitud de aplazamiento, pero no así conforme a la normativa en vigor.

Siendo necesaria y obligatoria la notificación al interesado de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento / fraccionamiento, para darle la oportunidad de recurrir el archivo, no puede admitirse que la falta de contestación al requerimiento de subsanación tenga el efecto de tener por desistido al interesado.

El TEAC ya tiene declarado que aunque la comunicación del archivo de una solicitud de aplazamiento, no es un acto susceptible de impugnación, si lo es el archivo de dicha solicitud en función de las causas que lo motivaron.

Y para que el interesado conozca los motivos del archivo de su solicitud de aplazamiento, es del todo necesario que la Administración, además de emitir la comunicación de archivo, proceda a notificársela pues solo así podrá conocer los motivos que han llevado a la Administración a proceder al archivo, sin que este deber de notificación quede enervado porque el interesado no hubiera atendido en plazo a un requerimiento de subsanación.

La inatención del requerimiento tiene como efecto el archivo y que la solicitud se tenga por no presentada, pero no que se tenga a la solicitud como desistida tácitamente, lo que a su vez abre la vía a que se deba comprobar si existe alguna causa de impugnación contra la providencia de apremio, que hace que la misma sea improcedente.



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 49, abril 2019

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 20 marzo 2019
Rec. 1093/2017**RESUMEN**

Los órganos económico-administrativos, que revisan una diligencia de embargo pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente.

CONTENIDO

Se cuestiona si con ocasión de examinar la adecuación a derecho de un acto de recaudación, y remitido al TEAR el expediente correspondiente a dicho acto, puede declararse la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda ya liquidada, sin hacer requerimiento alguno para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción, y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente; o dicho de otro modo, si por la vía de la impugnación de una diligencia de embargo, además de resolverse sobre su anulación, puede declararse la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda.

En la medida en que un motivo de oposición frente a una diligencia de embargo puede ser precisamente la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda liquidada, se opone el Departamento de Recaudación a que los Tribunales Económico-Administrativos se pronuncien sobre tal cuestión de oficio o a instancia del interesado, sin haber practicado previamente requerimiento a la Administración Tributaria para que aporte los documentos acreditativos de la interrupción de la prescripción.

El TEAC interpreta la LGT en el sentido de entender que no se exige en ninguna parte de la normativa que sean los órganos económico-administrativos quienes deban requerir a la Administración Tributaria para que aporte las pruebas pertinentes acreditativas de una posible interrupción de la prescripción, al contrario, el artículo 235.3 de la LGT obliga a remitir al tribunal competente el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa junto con el expediente para que sea valorado y revisado por los órganos económico-administrativos, y la falta de cumplimiento por parte de la Administración, - autora del acto impugnado-, de esta obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede verse suplida con el intento de imponer a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente.

Por ello, resuelve ahora el Tribunal la cuestión suscitada declarando que los órganos económico-administrativos, cuando están revisando un acto de ejecución (diligencia de embargo), pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente, porque siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo debe formar parte del expediente y la Administración estaba obligada a remitir el expediente, sin que se pueda derivar a los órganos judiciales la obligación de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente.

The background of the slide is a light blue and white pattern. In the top left corner, there is a close-up of a calculator's buttons, including the numbers 8, 9, and 0, along with a plus sign. In the bottom right corner, there is a faint line graph with a blue line showing an upward trend. A large, white, rounded rectangular box with a thick red border is centered on the slide, containing the word "JURISPRUDENCIA" in bold black capital letters.

JURISPRUDENCIA



TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 273/2019, 4 marzo
Rec. 11/2017

RESUMEN

La regla general de que la impugnación de la liquidación del IBI no es el cauce adecuado para combatir el valor catastral, puede ser excepcionada en determinados supuestos pero ahora el Supremo delimita, - de forma excepcional-, admitiendo la posibilidad de impugnar los valores catastrales con ocasión de la impugnación planteada frente a la liquidación tributaria.

CONTENIDO

De la necesaria distinción entre gestión catastral y gestión tributaria surge la consecuencia de la inviabilidad de que el valor catastral pueda ser combatido con ocasión de la impugnación que sea deducida frente a la liquidación que por IBI haya sido girada y exigida por el correspondiente Ayuntamiento, y esta regla tiene pleno sentido y justificación cuando el resultado final de la fase de gestión catastral ha sido notificado debidamente al titular catastral del inmueble y, además, no consta disfunción alguna que pueda tener incidencia invalidante en esa valoración.

Pero a sensu contrario, para el Supremo debe admitirse la posibilidad de combatir el valor catastral mediante la impugnación dirigida directamente contra la liquidación, cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral, porque la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los derechos de impugnación que, con carácter previo a la liquidación, asisten a ese titular frente a los actos catastrales que han de condicionar tal liquidación.

Y precisamente por provocar una disfunción semejante a la anterior, admite también el Supremo, - insistiendo en que debe ser siempre en casos excepcionales y constatados de manera rigurosa y singularizada-, esta vía de impugnación del valor catastral ante la aparición de hechos sobrevenidos a la valoración catastral determinante de la liquidación litigiosa que evidencien su invalidez, exigiéndose en estos casos que las razones de esa invalidez hayan sido reconocidas por resoluciones de los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud; y exigiéndose también que el interesado las hubiera hecho valer para su situación individual ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no hubiera recibido respuesta dentro del plazo que legal o reglamentario, colocándolo en una situación de tener que soportar una dilación que resulte grave para sus intereses económicos; siendo también exigido para esta vía excepcional que en la impugnación jurisdiccional de los valores catastrales, sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de liquidación, y el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el valor catastral aplicado en la liquidación.

Ahora bien, puntualiza la sentencia que la apreciación de los casos encuadrables en este segundo grupo de excepciones debe hacerse de manera singularizada mediante un enjuiciamiento que constate la justificación de las razones esgrimidas para sostener la improcedencia del valor catastral aplicado en la liquidación litigiosa.

Para el Supremo abrir la vía a esta atípica forma de impugnación, supone flexibilizar el sistema dual entre gestión catastral y gestión tributaria para así poder dar cumplimiento al mandato constitucional de que el valor catastral sea reflejo en el IBI de la verdadera capacidad económica que grava este tributo.

Todo lo anterior tiene su traducción en el supuesto litigioso en que en la medida en que el contribuyente impugnó tanto la consideración urbanística como el valor catastral de un inmueble y no conformó con lo resuelto por la Gerencia Territorial del Catastro, la liquidación practicada por el Ayuntamiento, ahora impugnada, no es acorde con la naturaleza del inmueble al que afecta y debe ser anulada.



TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA MADRID
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 664/2018, 12 diciembre
Rec. 287/2017

RESUMEN

Se declara la naturaleza indemnizatoria y no salarial de lo abonado ya que el solo hecho de que para su cálculo se hayan tenido en cuenta los salarios dejados de percibir, no convierte sin más, la indemnización en salario.

CONTENIDO

Justifica el Tribunal la aplicación de la exención del artículo 7 de la LIRPF a la indemnización obtenida por la no inclusión del contribuyente en una bolsa de trabajo en que esta cantidad no tiene la consideración de rendimiento del trabajo porque se reconoce la indemnización por la vulneración de derechos fundamentales.

Es por la naturaleza indemnizatoria y no salarial de la cantidad percibida por la exclusión de la bolsa de trabajo, y porque además indemniza por daños morales, y no por daños patrimoniales por lo que el TSJ estima el recurso y reconoce el derecho a la exención de tal cantidad.

La cuestión ya ha sido resuelta por otros Tribunales de Justicia en igual sentido en el que ahora se falla sin que impida la aplicación de la exención el solo hecho de que para el cálculo de la indemnización se hubieran tenido en cuenta los salarios dejados de percibir porque esto es solo un método de cuantificación que no convierte sin más la indemnización en salario, porque con la indemnización no se retribuye ningún trabajo o servicio, sino que se indemniza la no inclusión en una bolsa laboral, - indemnización por vulneración de derechos fundamentales, derivada del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que se encuadra dentro de los daños morales, que, a su vez, deben de considerarse daños personales a efectos de la exención del art. 7d) LIRPF-.



Gaceta Fiscal, abril 2019

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA
14 de marzo de 2019

RESUMEN

Se opone a la aplicación de una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que tiene como efecto privar a una pareja residente en ese Estado —uno de cuyos miembros percibe una pensión en otro Estado miembro que está exenta de tributación en el primer Estado miembro en virtud de un Convenio bilateral para evitar la doble imposición— de una parte de las ventajas fiscales concedidas por dicho Convenio.

CONTENIDO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena) de 14 de marzo de 2019

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Legislación para evitar la doble imposición — Pensión percibida en un Estado miembro distinto del de residencia — Modalidades de cálculo de la exención en el Estado miembro de residencia — Pérdida de una parte del disfrute de determinadas ventajas fiscales»

En el asunto C-174/18, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 8 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de marzo de 2018, en el procedimiento entre Jean Jacob, Dominique Lennertz y État belge, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena), integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces; Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona; Secretario: Sr. A. Calot Escobar; habiendo considerado los escritos obrantes en autos; consideradas las observaciones presentadas: — en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes; — en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes; vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 45 TFUE.

2 Esa petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Sr. Jean Jacob y la Sra. Dominique Lennertz, pareja residente en Bélgica, y el Estado belga acerca del cómputo, al calcular su tributación conjunta en Bélgica, de la pensión percibida en otro Estado miembro por el Sr. Jacob, que está exenta de impuestos en Bélgica pero sirve como base para la concesión de determinadas ventajas fiscales, con la consecuencia de que las referidas personas pierden una parte de las ventajas fiscales a las que tendrían derecho de no ser por ese cómputo.

Marco jurídico

Convenio de 1970

3 El artículo 18 del Convenio entre el Reino de Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y resolver determinadas cuestiones en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 17 de septiembre de 1970, en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Convenio de 1970»), titulado «Pensiones» establece, en su apartado 3:

«[...] las pensiones y otras retribuciones similares que se generen en Luxemburgo y sean abonadas a un residente de Bélgica no estarán sujetas a imposición en Bélgica si dichos pagos se derivan de cotizaciones, asignaciones o primas de seguros, pagadas por el beneficiario o en su nombre, a un régimen complementario de pensiones, o bien de las aportaciones realizadas por el empresario a un régimen interno, y si dichas cotizaciones, asignaciones, primas de seguros o aportaciones han estado efectivamente sujetas al impuesto en Luxemburgo.»

..//..



Gaceta Fiscal, abril 2019

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

14 de marzo de 2019

RESUMEN

El concepto de «enseñanza escolar o universitaria» debe interpretarse en el sentido de que no comprende la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela como la del litigio principal, dirigida a la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción.

CONTENIDO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letras i) y j) — Exención en favor de determinadas actividades de interés general — Enseñanza escolar o universitaria — Concepto — Clases de conducción impartidas por una autoescuela»

En el asunto C-449/17, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 16 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de julio de 2017, en el procedimiento entre A & G Fahrschul-Akademie GmbH y Finanzamt Wolfenbüttel, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera), integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. A. Arabadjiev, E. Regan (Ponente), C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces; Abogado General: Sr. M. Szpunar; Secretario: Sr. M. Alekseyev, jefe de unidad; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de junio de 2018; consideradas las observaciones presentadas: — en nombre de A & G Fahrschul-Akademie GmbH, por los Sres. D. Hippke, Steuerberater, y A. Hüttel, Rechtsanwalt; — en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agente; — en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente; — en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Urbani Neri, avvocato dello Stato; — en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente; — en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laíres, en calidad de agentes; — en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente; — en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y B.-R. Killmann, en calidad de agentes; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de octubre de 2018; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Dicha petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre A & G Fahrschul-Akademie GmbH (en lo sucesivo, «A & G») y el Finanzamt Wolfenbüttel (Oficina Tributaria de Wolfenbüttel, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con la negativa de esta de eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las prestaciones de enseñanza de conducción ofrecidas por A & G para la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere en el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción (DO 2006, L 403, p. 18).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 El título IX de la Directiva 2006/112 lleva por rúbrica «Exenciones». Comprende, entre otros, un capítulo 2, que bajo el encabezamiento «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» establece en el artículo 132, apartado 1, que los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

../..

**TRIBUNAL SUPREMO**

De 31.01.2019 núm. 97/2019 (RJ 2019, 369)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 48/2018

CONTENIDO

Como ya señalamos en la sentencia de esta misma Sección de 16 de abril de 2018 (RJ 2018, 2072) (dictada en el recurso de casación núm. 181/2017) en el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse las siguientes reglas:

– Aunque el Convenio señala que el punto de conexión para determinar la administración competente estará constituido por el lugar de puesta a disposición o, en ciertos supuestos, por el lugar donde radiquen los bienes al tiempo de su expedición, esos lugares (se hallen en territorio común o en territorio foral) no constituirán necesariamente el punto de conexión si las actividades en ellos realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.

– Cabría, pues, prescindir de aquellos lugares típicos –y acudir al contrario o a aquel en el que realmente deba entenderse que se realiza la actividad– cuando no pueda identificarse en los previstos con carácter general en la norma actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. En definitiva, el punto de conexión será uno u otro en la medida en que se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

– La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancias de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.

La aplicación de la doctrina señalada al supuesto analizado nos lleva a concluir, coincidiendo con la solución adoptada por la resolución recurrida, que las actividades desarrolladas por BIURRUN, S.L. habrán de imputarse al territorio de puesta a disposición de los bienes con carácter general y, en ciertos supuestos en los que media el transporte de los mismos, en el del lugar de localización de tales bienes.

Así se desprende del tenor literal de los preceptos que resultan de aplicación, que, como ya dijimos, establecen una regla general (la “puesta a disposición del adquirente” determina el territorio competente para la operación) y una regla especial cuando los bienes han de ser objeto de transporte (“el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte” será el punto de conexión aplicable).

El análisis del “valor añadido” de las operaciones realizadas por BIURRUN, S.L., teniendo en cuenta nuestra jurisprudencia, abona esa misma tesis. Ello en el bien entendido que este criterio es complementario o interpretativo de las reglas contenidas en el Convenio que –como se ha dicho reiteradamente– solo se refieren a la puesta a disposición o al lugar en el que los bienes se encuentran como elementos determinantes.

Por más que en Navarra esté situada la sede de la compañía y se encuentre en dicho territorio la nave industrial en la que se hallan los medios personales y materiales con los que se dirige el negocio, no podemos considerar irrelevantes o puramente accesorias las actividades de la empresa consistentes en adquirir los cerdos (en territorio común o foral) y ponerlos a disposición, transportándolos, en el lugar designado por el comprador (situado en territorio común o foral o fuera de España).

Esas otras actividades –distintas de la gestión centralizada en territorio foral– generan también, claramente, valor añadido, pues en esos otros lugares (estén situados en Navarra o en territorio común) se efectúan cometidos tan relevantes como la recepción de la mercancía, la carga o descarga, el almacenaje, el transporte desde y hacia el lugar correspondiente o la entrega en los mataderos designados, tareas que, desde luego, no cabe calificar como accesorias o irrelevantes.

Por consiguiente, resulta forzoso distinguir –en los mismos términos que efectúa la resolución recurrida– dos supuestos:

1. En las entregas interiores habrá de estarse al lugar de puesta a disposición: se entenderán realizadas en territorio foral, por tanto, todas aquellas entregas de cerdos que BIURRUN, S.L. hubiera puesto a disposición del adquirente en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, todas aquellas entregas de cerdos que BIURRUN, S.L. hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio.

2. Y en las entregas intracomunitarias –que requieren la salida de los bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido– habrá de estarse al status loci de los bienes cuando se inicia el transporte, de forma que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y éste se hubiera iniciado en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en ese territorio.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
17.01.2019 núm. 4/2019 (RTC 2019, 4)

CONTENIDO

El carácter accesorio del recargo se confirma por el hecho de que, pese a haberse introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (RCL 2002, 3053), no ha sido aplicado hasta la fecha, al no haberse desarrollado por el Estado el concepto de "inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente" como exigía el artículo 72.4, párrafo tercero, LHL antes de su reciente modificación por el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre (RCL 2018, 1687). La Abogada del Estado aducía al respecto que "si la propia ley estatal se remite a un desarrollo reglamentario estatal, el desarrollo del mismo por una ley autonómica incurre en una clara extralimitación".

A juicio del Tribunal no cabe interpretar que al definir el concepto de vivienda vacía en los artículos 5 a 8 de la Ley 14/2015, de 21 de julio el legislador autonómico pretendiera sustituir al reglamento estatal exigido por el artículo 72.4 LHL antes de su modificación por el Real Decreto-ley 21/2018 (RCL 2018, 1687). Y con mayor motivo cabe descartar la extralimitación competencial a la vista de que la nueva redacción ya no reserva al Estado la definición de dicho concepto.

Por otra parte, es indudable que el legislador autonómico no desconoce la existencia del recargo previsto en el artículo 72.4 LHL, cuando afirma en la disposición adicional primera de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías que "[a] partir de la fecha en la que el Estado haya realizado el desarrollo reglamentario al que se refiere el artículo 72.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y los ayuntamientos puedan establecer el recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles, la Generalitat debe adoptar las medidas compensatorias o de coordinación pertinentes a favor de los ayuntamientos que efectivamente hayan aprobado dicho recargo en ordenanza municipal", detallando el apartado 2 de dicha disposición los criterios a los que deben sujetarse las citadas medidas. Esta previsión de medidas compensatorias o de coordinación vinculada al establecimiento efectivo del recargo deberá interpretarse a la luz de la nueva redacción dada al recargo por el Real Decreto-ley 21/2018 (RCL 2018, 1687), tras la que no hace falta esperar a un desarrollo reglamentario estatal.

La Abogada del Estado interpreta la cláusula de coordinación trascrita como un reconocimiento por el legislador autonómico de que se vulnera la prohibición de duplicidad de hechos imposables del artículo 6.3 LOFCA. Sin embargo, su correcto entendimiento nos lleva a vincularla con la carga, que dicho precepto impone a las Comunidades Autónomas que ejerzan su competencia de establecer tributos sobre las materias reservadas a las corporaciones locales, de establecer "las medidas de compensación o coordinación adecuadas".

Así pues, la disposición adicional primera de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio parte de que, efectivamente, el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la misma "materia" que el IBI (incluido el recargo del artículo 72.4 LHL), pues grava inmuebles que también están sujetos al impuesto local, pero ambos tienen un hecho imponible distinto, según hemos concluido en el fundamento jurídico quinto, en vista de lo cual la ley autonómica prevé una medida de coordinación, conforme le exige el artículo 6.3 LOFCA.

En suma, con base en lo razonado, debemos concluir que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco vulnera lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 LHL.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
17.01.2019 núm. 9/2019 (RTC 2019, 9)
Cuestión prejudicial, núm. 3790/2018

CONTENIDO

Lo que se cuestiona por el órgano judicial es si nos encontramos en un supuesto que cabe calificar de retroactividad auténtica y, si, de acuerdo con ello, concurre alguna razón que permita entender justificada la afectación que a la seguridad jurídica se habría producido, examinando el conjunto de circunstancias que concurren en el supuesto.

No obstante, si atendemos a los términos en los que se ha trabado el debate en este proceso, lo que ha de valorarse es si existe la retroactividad que aprecia el órgano judicial y, de ser así, si concurren o no razones que la justifiquen, o si, por el contrario, cabe considerar, tal como han señalado, entre otras, las representaciones de las instituciones forales y el Gobierno Vasco que no existe la premisa de la que parte el órgano judicial en su razonamiento. En ese caso, no se trataría ya de un problema de retroactividad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica sino, exclusivamente, de relación entre la Hacienda estatal y la Hacienda foral en punto a la determinación de las condiciones de su incorporación al sistema tributario del territorio histórico de Álava. Es este último aspecto el que ha de ser examinado en primer lugar, en cuanto, como muestra el Auto de planteamiento, afecta al presupuesto mismo del que parte el órgano judicial en su razonamiento.

Ya hemos indicado que el concierto prevé su propia adaptación, entre otros casos, en el supuesto de que, como sucede con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, se creen nuevas figuras tributarias por el Estado en ejercicio de la potestad tributaria originaria que le reconoce el artículo 133.1CE (RCL 1978, 2836), precepto con el que "debe entenderse e interpretarse conjuntamente" (STC 110/2014 (RTC 2014, 110), FJ 6) la disposición adicional primera CE. Se articula así la competencia de los territorios históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario, con la necesidad de que esos sistemas tributarios atiendan a la estructura general impositiva del Estado. A su vez, eso exige fijar los mecanismos precisos para hacer posible adaptar el contenido del concierto y, por extensión, de los sistemas tributarios forales, a la evolución del estatal. Con arreglo a lo anterior resulta que a los territorios forales no les es dado, al margen de las normas legales estatales de cobertura, "decidir unilateralmente sobre su contenido" sino, antes al contrario, ya que, conforme a la doctrina "aplicable tanto a los territorios forales del País Vasco, como a la Comunidad Foral Navarra" (STC 208/2012, de 14 de noviembre (RTC 2012, 208), FJ 4), el régimen tributario que establezcan "debe ser acordado previamente con el Estado" y "ser reflejo del estatal" (STC 208/2012 (RTC 2012, 208), FJ 5, por referencia al convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

También se ha señalado ya que el legislador estatal se ha pronunciado de forma expresa sobre las condiciones de aplicación del citado impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, pues el artículo 2 de la Ley 15/2012 (RCL 2012, 1761), tras señalar en su apartado 1 que "el impuesto se aplicará en todo el territorio español", establece que "lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra". O lo que es lo mismo, sin perjuicio de la necesidad de adaptar el concierto, caso de que el tributo se concierte, a fin de que se atienda a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a)EAPV (RCL 1979, 3028)], como en el excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos debe ser "identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal" [SSTC 110/2014, de 26 de junio (RTC 2014, 110), FJ 3; 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), FJ 2 a), y 203/2016, de 1 de diciembre (RTC 2016, 203), FJ 3], conforme a los términos que al efecto prevea la Ley del concierto.

Es decir, una vez creado el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica por el Estado, la propia regulación del concierto obliga, en su disposición adicional segunda, a su "pertinente adaptación". Dicha adaptación, además de "especificar sus efectos financieros", puede realizarse, entre otros modos posibles, mediante la concertación del tributo en cuestión. Si así se acuerda, el tributo se integra en el sistema tributario foral, ya que la posibilidad de que los territorios históricos dispongan del sistema tributario propio que implican los tributos concertados está unida a la ya mencionada necesidad de que dicho sistema tributario deba ser acordado previamente con el Estado (en el mismo sentido, STC 110/2014 (RTC 2014, 110), FJ 6). Eso implica que deba procederse, en los términos que ya se han recogido en el fundamento jurídico 3, a la modificación del concierto. Modificación que si, como en el caso, consiste en la concertación de un nuevo tributo, evidencia el carácter pactado que es consustancial a los mismos y que también responde a la necesidad de coordinar las competencias tributarias de los territorios históricos con las del Estado. Se incorpora así el mencionado tributo al régimen que, conforme a la disposición adicional primera de la Constitución (RCL 1978, 2836) y al Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028), regula las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y el País Vasco, uno de cuyos ámbitos naturales de proyección es el ejercicio de las competencias tributarias por los territorios históricos, ya que, antes de la adaptación del concierto mediante la Ley 7/2014 (RCL 2014, 582), este no contemplaba de forma específica o expresa el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica al tratarse de un tributo de nueva creación.



ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO
Catedrático de Derecho financiero y Tributario

CONTENIDO

La referida STC 4/2019, de 17 de enero (RTC 2019, 4), desestima el recurso de inconstitucionalidad número 2255-2016, atinente a la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías (IVV). Lo hace siguiendo una línea argumental que, como la propia sentencia se ocupa de reflejar detalladamente, viene dando el visto bueno a la práctica totalidad de los denominados “impuestos propios” de las Comunidades Autónomas (CCAA).

Recuerda el Tribunal, en el apartado a) de su fundamento jurídico (FJ) 3, que el canon de constitucionalidad aplicable a las normas de las CCAA afecta a la contrastación de las mismas con la Ley Orgánica reguladora de su financiación (LOFCA), y más concretamente, en este caso, con lo dispuesto en su artículo 6.3. Como es sabido, en su redacción actual, este precepto prohíbe que los tributos que establezcan las CCAA recaigan “sobre los hechos imponible gravados por los tributos locales”. Esta redacción procede de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y como destaca el TC fue un precepto aprobado sin enmiendas ni debate, que respetó la propuesta efectuada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio de 2009, cuya finalidad era “ampliar el espacio fiscal de las CCAA respecto de los tributos locales”. Para ello, se sustituyó el límite de la redacción anterior del citado artículo 6.3 de la LOFCA, que se refería a la “materia imponible” gravada por los tributos locales, por el límite que comporta (mejor habría que decir: debería comportar) la actual referencia al “hecho imponible”.

El apartado b) del mismo FJ 3 de la STC que se comenta refleja la relevancia que ha tenido esta “ampliación” de la vigente redacción del artículo 6.3 de la LOFCA, ya que, a raíz de la misma, se han declarado conformes con el texto constitucional figuras tan controvertidas como el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura (STC 210/2012), el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (SSTC 122/2012, 96 y 200/2013 y 53/2014), el canon eólico de Castilla-La Mancha (AATC 183 y 185/2016) y el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (STC 120/2018). Ni que decir tiene que, al menos aparentemente, el actual límite de contrastación del artículo 6.3 de la LOFCA es más amplio que el anterior. Lo que no parece, sin embargo, es que lo sea tanto como para dar acogida a cualquier impuesto propio de las CCAA, que es lo que está aconteciendo desde su reforma, como viene a reconocer el texto que se acaba de exponer de la STC 4/2019 que se comenta. Reflejo de la controversia suscitada lo es, por ejemplo, que, de los citados, el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, antes autonómico, es ahora un impuesto estatal regulado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre; o que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña haya sido en parte cuestionado y en parte declarado contrario al ordenamiento de la UE, por la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018.

A la diferencia entre materia y hecho imponible se refiere certeramente el Tribunal, en el citado apartado a) del FJ 3, reiterando la doctrina que arranca de la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37), que describe el hecho imponible como un “concepto estrictamente jurídico que..., la Ley fija en cada caso ‘para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria’, según reza el artículo 20 de la LGT. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponible, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”. Este último párrafo resulta muy relevante, porque deja claro que el hecho imponible individualiza cualquier tributo, o también, como prescribe el citado artículo 20 de la LGT, sirve para “configurar cada tributo”. Ello significa que, en su configuración idónea, el hecho imponible es determinante de cómo se deben articular los demás elementos de la estructura de los tributos, como es el caso, por ejemplo, de la base (que debe medir el hecho imponible), o de los obligados tributarios principales (que han de serlo por su relación con el hecho imponible). Y resulta asimismo evidente, de acuerdo con lo prescrito en el propio artículo 20 de la LGT, que el hecho imponible determina el “nacimiento de la obligación tributaria”. Aspectos ambos que, como se verá después, deberían ser concluyentes para dilucidar el límite que habría de comportar el artículo 6.3 de la LOFCA en la configuración de los impuestos propios de las CCAA.

Es también digno de mención lo reseñado en el apartado c) del mismo FJ 3 de la STC de 17 de enero de 2019 que se comenta, cuando alude al propósito de los límites del artículo 6 de la LOFCA. Como atinadamente pone de manifiesto el Tribunal, ese propósito no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que no está prohibido en nuestro ordenamiento tributario (salvo que se vulnere el principio de no confiscatoriedad, habría que añadir), sino “garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ en los términos exigidos por el artículo 31.1CE”. Pero, ciertamente, hay que tener muy buen día para concluir que nuestro ordenamiento tributario constituye un sistema, entendiendo por tal un conjunto coherente y coordinado de tributos, incluyendo a todos los de los diferentes niveles territoriales con poder para regularlos. La prueba evidente de ello es el incontable número de impuestos propios de las CCAA actualmente vigentes; las continuas controversias que han generado dichos impuestos en los más diversos ámbitos jurisdiccionales; o las palmarias e injustificadas diferencias de carga fiscal que se soporta en las distintas CCAA, diferencias generadas en gran parte, bien es cierto, no tanto por los impuestos propios establecidos en dichas CCAA, como por el ejercicio de las amplias facultades normativas que se les ha otorgado en la regulación de los tributos cedidos por el Estado.



TRIBUNAL SUPREMO
20.02.2019 núm. 209/2019 (RJ 2019, 610)
Recurso de Casación, núm. 556/2015

CONTENIDO

Sobre idéntica cuestión jurídica a la que se suscita en el presente recurso ya se ha pronunciado esta Sala en numerosos recursos, entre otros, los recursos números 12/2015 (RJ 2016, 1172), 194/2015 (RJ 2016, 679), 195/2015, 217/2015 (RJ 2016, 2176), 241/2015, 244/2015 (RJ 2016, 2179), 251/2015 y 258/2015 (RJ 2016, 1639), en los que hemos dictado sentencias estimatorias de fechas 18 y 24 de febrero de 2016, que han declarado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por los daños y perjuicios derivados del abono del IVMDH, al apreciarse la concurrencia de los requisitos exigidos para ello, si bien la cuantificación exacta de la indemnización que resultaba procedente quedó diferida en todos los casos al período de ejecución, debiendo la Administración General del Estado realizar su cálculo de conformidad con las bases que se establecían en todas ellas.

En consecuencia, el principio de igualdad en la aplicación de la ley obliga ahora a llegar a igual pronunciamiento estimatorio con sustento en los mismos razonamientos jurídicos de aquellas sentencias, cuya transcripción no resulta precisa toda vez que son de sobra conocidos por las partes, tanto por la recurrente, que en el Fundamento de Derecho primero y en el suplico de su escrito de demanda interesa expresamente la aplicación al presente recurso del criterio sustentado en la sentencia dictada en el recurso número 194/2015 en cuanto a la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador y la consiguiente obligación de indemnización, como por el Abogado del Estado, que ostentó la posición de parte recurrida en todos aquellos recursos.

Por lo expuesto, procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo. En consecuencia, y siguiendo lo resuelto en las sentencias de 18 (RJ 2016, 679) y 24 de febrero de 2016 (RJ 2016, 1639), la Administración General del Estado deberá indemnizar a los recurrentes en la cantidad resultante de la aplicación de las siguientes bases:

A) La indemnización se ha de integrar por la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del IVMDH contrario al Derecho de la Unión Europea y reclamadas en el presente recurso contencioso-administrativo.

B) La cantidad que así resulte únicamente podrá verse minorada con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, los recurrentes ya hubieran percibido, por devolución de ingresos indebidos, respecto de ese mismo impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea y ejercicios.

C) También podrá minorarse la citada cantidad por las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, los recurrentes ya hubieran percibido por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios.

D) Se abonarán los intereses legales de la cantidad reclamada una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o respecto del gasóleo profesional (apartados B y C), desde el día de la presentación de las reclamaciones hasta la fecha de notificación de esta sentencia. Con aplicación, a partir de ese momento, de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LJCA (RCL 1998, 1741).

../..



TRIBUNAL SUPREMO
05.02.2019 núm. 122/2019 (RJ 2019, 484)
Recurso de Casación, núm. 242/2018

CONTENIDO

La sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar "tesis maximalista", pues aún descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación núm. 2662(sic)/2017:

1) La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. núm. 14 de Madrid, de 13 de noviembre de 2017 – procedimiento abreviado núm. 141/2017– debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670), sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que "(tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) , adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

2) Como hemos reflejado en los Antecedentes, el Juzgado de instancia declara que, eliminados los artículos 107.1 y 107.2.a del TRLIS (RCL 2004, 640, 801), ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, lo que obliga a operar en el vacío, siendo la única solución respetuosa con lo que queda de norma y con la STC 59/2017, de 11 de enero(sic) la que se denomina "opción maximalista", que conduce a anular todas las liquidaciones, y a considerar que no puede liquidarse y que los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, pues estarían reconstruyendo la norma, con la consiguiente quiebra de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica.

Por esta razón, prescinde por completo de valorar el material probatorio del que disponía, pese a que la parte recurrente había aportado al proceso prueba pericial que no ha sido objeto de análisis en absoluto (a pesar de su admisión y la reproducción de los informes en el acto de la vista) en la medida en que se acoge una tesis según la cual no es posible liquidar el tributo en ningún caso como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

No existe, pues, en la sentencia, valoración de la existencia de incremento de valor de los inmuebles transmitidos, ni disponemos de datos evidentes y pacíficos de que COGEIN, S.L. padeciera una minusvalía con la venta de la vivienda y de la plaza de garaje que nos ocupan. Ante esta tesitura, lo procedente es retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la sentencia para que el Juzgado, conforme a los parámetros fijados en el FD 5º de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, reiteradamente citada, valore si el sujeto pasivo del IIVTNU ha logrado acreditar (por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, por la prueba pericial aportada o por cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1LGT (RCL 2003, 2945)) la inexistencia de una plusvalía real.

SE DECLARA PREMATURA LA RECLAMACIÓN DEL REAL MADRID COMO CONSECUENCIA DE LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN 2016/2391, QUE ORDENÓ AL REINO DE ESPAÑA RECUPERAR LA AYUDA OTORGADA POR LA DISPOSICIÓN ADICIONAL SÉPTIMA DE LA LEY 10/1990, DE 15 OCTUBRE, DEL DEPORTE



Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019

TRIBUNAL SUPREMO
08.02.2019 núm. 152/2019 (RJ 2019, 422)
Recurso contencioso-administrativo, núm. 617/2017

CONTENIDO

Prescindiendo de analizar, por innecesario, en razón de lo que vamos a decir, la concurrencia –o no– de los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del Derecho Europeo, y, recordando que la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/90 (RCL 1990, 2123), del Deporte, no impuso ningún régimen, sino que otorgó una opción a aquellos Clubes que presentaran un saldo patrimonial neto positivo desde la temporada 1985-86, para mantener su estructura jurídica, opción que solo a ellos correspondía, el presupuesto primario e inexcusable de toda reclamación de responsabilidad patrimonial es la existencia de un daño efectivo. Daño efectivo que ni en el momento de la reclamación –30 de septiembre de 2016–, ni actualmente está concretado por la sencilla razón de que la Decisión de la Comisión, de la que arranca la pretensión indemnizatoria, no es firme pues aunque no ha sido impugnada por el Real Madrid, desde el momento que tiene un alcance general para los cuatro Clubes a los que afecta, la eventual estimación de cualquiera de los dos recursos que penden ante el Tribunal General, afectará necesariamente a la actora.

Pero además, y a mayor abundamiento, el procedimiento de recuperación –acumulado al procedimiento inspector de alcance general relativo al IS, IVA 2014/15, y retenciones a residentes y no residentes durante 2015– se acababa de iniciar cuando formuló la reclamación, y es en dicho procedimiento en el que se tiene que concretar el importe de las cantidades a reclamar –que sería el quantum del eventual perjuicio–, procedimiento que no ha concluido por estar pendiente de la respuesta de la Comisión a la consulta efectuada en marzo de 2017, al haber quedado acreditado que la recurrente había tributado –1999/2000 a 2014/2015– en régimen de entidades parcialmente exentas una cantidad superior –6.631.706,68 €– de lo que habría ingresado en el mismo período de haber tributado en el régimen general (folios 482 y 483 de los autos).

Nos encontramos, pues, ante el ejercicio anticipado de la acción de responsabilidad patrimonial que ha de llevar indefectiblemente, a la desestimación del recurso, dejando imprejuzgada la reclamación.

ES VÁLIDA UNA NORMATIVA NACIONAL QUE LIMITE EN EL TIEMPO LA POSIBILIDAD DE RECTIFICAR FACTURAS ERRÓNEAS, POR EJEMPLO, MEDIANTE LA RECTIFICACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA INICIALMENTE CONSIGNADO EN LA FACTURA, PARA EJERCER EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IVA, SIEMPRE QUE SE RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE EQUIVALENCIA Y DE EFECTIVIDAD



Revista Quincena Fiscal, número 8, abril 2019

TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA
14.02.2019 (JUR 2019, 50218)
Asunto núm. C 562/2017

CONTENIDO

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29). El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada).

En el presente asunto, la AEAT requirió el 23 de noviembre de 2010 a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas.

Es preciso señalar que del auto de remisión no se desprende que Nestrade informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que Nestrade no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

En estas circunstancias, procede declarar que, sin perjuicio de la verificación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por parte de Nestrade de su derecho a la devolución del IVA.

En este contexto es preciso recordar que, en caso de que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales a resultas de los cuales se desvirtúe el ejercicio del derecho a la deducción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 40).

El mismo razonamiento debe aplicarse tratándose del derecho a la devolución del IVA. No obstante, por lo que respecta al litigio principal, parece que, como ha alegado la Comisión, la AEAT no disponía de los datos necesarios para evaluar el derecho a la devolución del IVA objeto del litigio principal sobre la base de la información que le había facilitado Nestrade en relación con otras solicitudes de devolución referidas al mismo proveedor, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.



Diario LA LEY, n° 9395, de 11 de abril 2019

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 259/2019, 27 febrero
Rec. 1411/2017

RESUMEN

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones.

CONTENIDO

Aunque las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la información necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada, quedando sujetas al plazo máximo de duración propio de este procedimiento, la utilización de lo obtenido en estas actuaciones de comprobación censal, que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, solo conservan validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, si previamente se declaró por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones.

Con esta doctrina que formula el Supremo se reconoce la posibilidad de separar y sustantivar las actuaciones de comprobación censal, - a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento de comprobación limitada-.

En el caso, el procedimiento de comprobación censal no concluyó con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, y no fue declarada su caducidad por lo que para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal, el inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, lo que no llegó a producirse.

Dicho de otro modo, aunque los procedimientos de control censal pueden servir para recabar con carácter autónomo la necesaria información tributaria para iniciar después un procedimiento de comprobación limitada, en el caso, se han omitido las debidas garantías, requisitos y trámites del procedimiento a través del cual realizó las actuaciones de obtención de información tributaria.

Llevada a cabo una rectificación de hecho de la situación censal de la contribuyente, al margen del procedimiento establecido, al no haberse notificado propuesta de resolución alguna de esta rectificación de oficio, e iniciado el procedimiento de comprobación limitada sin haberse declarado previamente la caducidad en el procedimiento de comprobación y rectificación censal, no es admisible que aquellas actuaciones de obtención de información tributaria puedan servir para iniciar un procedimiento de comprobación limitada.

La estimación del recurso implica la nulidad de las liquidaciones giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido y el derecho de la contribuyente a la devolución de los gastos en los que incurrió para garantizar



TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 338/2019, 13 marzo
Rec. 6694/2017

RESUMEN

La atención recaerá en si las cláusulas financieras incorporadas a la escritura pública reúnen requisitos por un lado de tener por objeto cantidad o cosa valuable y por otro de inscribibilidad.

CONTENIDO

Para resolver si las novaciones modificativas de préstamos están o no exentas del AJD, pone el Supremo el acento en la conexión entre hecho imponible con base imponible.

Así, cuando una escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, debe analizarse si estas deben ser inscritas, y si tienen por objeto cantidad o cosa valuable.

Y habrá de atenderse a las citadas cláusulas financieras en particular, para constatar si cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, está la misma sujeta o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas; determinándose la base imponible en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

Por otro lado, cuando en virtud de la novación se modifican adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras se hace entonces necesario analizar si la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda. En estos casos, la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

Conforme a esta tesis dos son los defectos que el Supremo aprecia en la sentencia de instancia. De un lado es contradictoria la postura del TEAR que justifica la inscribibilidad de la escritura y al mismo tiempo da la razón al contribuyente al considerar que las condiciones recogidas en la escritura no tenían por objeto cantidad o cosa valuable, lo que supone centrar todo el debate en el carácter inscribible de la escritura; y por otro, deja sin resolver indebidamente el resto de cuestiones que se habían hecho valer por la contribuyente en la reclamación económico administrativa dirigida contra la liquidación.

Descendiendo al supuesto litigioso la escritura pública de modificación del préstamo hipotecario modifica el período de carencia, el tipo de interés al promotor, la cláusula tipo de interés variable, las comisiones, el TAE, la cláusula de los gastos a cargo del prestatario, la resolución anticipada del contrato, la previsión posterior de constitución de garantías y los intereses de demora.

Respecto a la cláusula por comisiones, gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario, que sin duda son cláusulas financieras, no consta que la garantía hipotecaria se extienda a estos gastos y comisiones por lo que asiste razón al contribuyente cuando afirmó que la escritura no altera la responsabilidad hipotecaria preexistente y que las condiciones financieras que han sido novadas y cuya novación determinó la práctica de la liquidación no cumplen ni el requisito de la inscribibilidad ni el de tener contenido económicamente valuable.



TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 218/2019, 21 febrero
Rec. 3780/2017

RESUMEN

Indica el TS que la interpretación conjunta de los artículos 42.1 a), 174.5 y 180.1 LGT, permiten que la prejudicialidad penal derivada de las actuaciones penales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA producen todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades.

CONTENIDO

Cuando unos mismos hechos estén siendo analizados en sede penal y en sede administrativa, en aquella por la deducibilidad de facturas en el Impuesto sobre Sociedades y en ésta por una deducción en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en ambas instancias se parta de la presunción de que son falsas las facturas que documentan una contraprestación por servicios prestados a una sociedad por sus socios, la preferencia del orden penal obliga a paralizar las actuaciones administrativas.

Reconoce el Supremo que el alcance y contenido de la impugnación por parte del declarado responsable no queda limitado o restringido solo porque éste sea administrador de la entidad a la que se giran las liquidaciones o a la que se imponen sanciones derivadas.

Sobre esta tesis de no imponer limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador, aborda el Supremo el alcance de la prejudicialidad penal. En el caso, y siendo innegable la vinculación entre el delito fiscal (por IVA) y las actuaciones administrativas (por IS) también lo es que la decisión del proceso penal condiciona la liquidación y sanción tributaria porque para conseguir la defraudación por IVA era imprescindible la previa defraudación del IS.

Llegados a este punto y teniendo la Administración Tributaria conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar hasta que recayera sentencia en el proceso penal.

Aunque el Supremo en ocasiones anteriores ha venido interpretando la prejudicialidad penal únicamente respecto del obligado principal, como sujeto pasivo tanto del IVA como del IS, ahora matiza que nada impide la aplicación de esta doctrina respecto al responsable solitario, y afirma que la prejudicialidad penal derivada de las actuaciones judiciales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA debió producir todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades.



Diario LA LEY, nº 9398, de 16 de abril 2019

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 283/2019, 5 marzo
Rec. 4520/2017

RESUMEN

La nulidad de la clasificación del suelo como urbanizable no programado, a partir de la modificación de la anterior clasificación como no urbanizable de especial protección determinó que en 2010 y 2011 el bien inmueble controvertido tuviese la consideración de rústico no sólo desde la perspectiva urbanística sino también desde la catastral.

CONTENIDO

Admitida recientemente por el Supremo la posibilidad excepcional de impugnar la valoración catastral de un inmueble por la vía de la impugnación de la liquidación girada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, - Sentencia 196/2019, de 19 de febrero de 2019-, reconoce ahora el Tribunal que en el caso, se está ante una situación especial porque pese a ser firme la valoración catastral en la vía administrativa, la situación urbanística se presenta como de absoluta inestabilidad derivada de varios recursos jurisdiccionales, declaraciones de nulidad e intentos de subsanación respecto a las disposiciones que clasificaban un sector como suelo urbanizable.

Esta especial situación tiene una directa incidencia sobre la consideración catastral como urbano o rústico del bien inmueble porque ha supuesto que los terrenos hayan vuelto a tener la clasificación de suelo no urbanizable de especial protección- en virtud de múltiples sentencias, algunas además dictadas con posterioridad al acto de alteración catastral, lo que impidió que fueran invocadas frente a dicho acto por los interesados-.

Se estima así la pretensión anulatoria articulada por el Real Madrid Club de Fútbol contra las liquidaciones por IBI giradas por el Ayuntamiento de Madrid, en relación al inmueble sito en la Ciudad Deportiva Real Madrid, - Parque de Valdebebas-, no tanto por inexistencia de hecho imponible, porque sí existe, sino por inexistencia de base imponible sobre la que liquidar el Impuesto porque la calificación catastral como urbano del bien inmueble carecía de justificación.

Los litigios habidos sobre la clasificación del suelo han culminado con la anulación del carácter retroactivo de la revisión de la clasificación, con el efecto de los terrenos vuelven a tener la clasificación de suelo no urbanizable, y un suelo no urbanizable de especial protección no puede tener la condición de suelo urbano a efectos catastrales.

Por ello y ante lo que la sentencia califica de un escenario de inestabilidad urbanística, puede el contribuyente discutir la naturaleza (y el valor) catastral del inmueble con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI.

Fija el Supremo como criterio interpretativo que la interpretación conjunta de los artículos 61.3, 65, 77.1 y 5 del TRLHL, así como de los artículos 4 y 7.2 del TRLCI permite, mediante la impugnación de las liquidaciones por IBI y en las excepcionales circunstancias de este caso, discutir el valor catastral del inmueble (base imponible del impuesto), aun existiendo una valoración catastral firme en vía administrativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Sentencia 28/2019, 28 febrero
Rec. 4063/2017

RESUMEN

Es legítimo valerse de tributos autonómicos para incentivar determinados usos de la propiedad, en coherencia con su función social, reconocida en el art. 33.2 CE.

CONTENIDO

Levantada la suspensión de la vigencia del artículo 3.1, a) y b) y del artículo 6 de la Ley del Parlamento de Catalunya 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos productivos de las personas jurídicas al no supone duplicidad de tributación respecto al Impuesto del Patrimonio.

Tienen diferente hecho imponible y diferente ámbito subjetivo; como también diferente finalidad.

Sentado que que principios de territorialidad y unidad de mercado no pueden ser interpretados en términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional, para el TC, el impuesto sobre los activos no productivos, no produce efectos extraterritoriales solo por el hecho de incluir en su base imponible todos los vehículos improductivos de las entidades domiciliadas en Cataluña, al margen de su ubicación en cada momento, ya que, a efectos fiscales, tales vehículos se consideran localizados en el territorio de dicha comunidad.

Los sujetos pasivos tampoco coinciden porque mientras que en el tributo autonómico es el ente sin personalidad el sujeto pasivo, en el impuesto sobre el patrimonio son obligadas tributarias las personas, y no el ente sin personalidad.

Distinta es también la finalidad de ambos, esencialmente recaudatoria en el Impuesto sobre el Patrimonio y primordialmente extrafiscal en el impuesto sobre los activos no productivos, porque éste aunque también tenga una finalidad recaudatoria no pierde la extrafiscal porque ambas son compatibles.

Respecto a la alegación de duplicidad con IVTM, recuerda el Constitucional que mientras que éste se gira en función de unas cuotas por tipo de vehículo, porque no tiene base imponible a la que se aplique un tipo de gravamen; el impuesto sobre los activos no productivos grava vehículos de potencia superior a 200 caballos no afectos a una actividad económica, que tributan acumuladamente junto al resto de bienes improductivos de su titular, a través de una tarifa progresiva que se aplica al valor total del patrimonio improductivo.

El TC reconoce la legitimidad de Cataluña para valerse de tributos a los efectos de incentivar determinados usos de la propiedad, en coherencia con su función social.



Diario LA LEY, nº 9401, de 23 de abril 2019

DAVID CARRIÓN MORILLO
Doctor en Derecho. Abogado
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Madrid

RESUMEN

La STC 4/2019, de 17 de enero (LA LEY 3514/2019), resuelve a favor de la constitucionalidad del controvertido impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y establece doctrina para los impuestos autonómicos de tal cariz que puedan llegar en el futuro. La sentencia, que contrasta este impuesto con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en general, y con el recargo del IBI, hasta ahora no desarrollado, en particular, llega a tal conclusión después de comparar los elementos principales de la relación jurídico-tributaria en ambos casos, impuesto catalán sobre las viviendas vacías e IBI, junto con la competencia estatal y autonómica al respecto de conformar un sistema tributario propio de recursos previsto en la Constitución.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. COMPARATIVA DEL IMPUESTO AUTONÓMICO CON EL IBI
- III. EL RECARGO SOBRE VIVIENDAS DESOCUPADAS DEL IBI
- IV. REFLEXIONES FINALES

CONTENIDO

En España desde hace ya algunos años, sobre todo a raíz del enorme aumento de las competencias de las Comunidades Autónomas transferidas por el Estado, las CC.AA. han buscado incrementar sus ingresos para poder desempeñar eficazmente las nuevas competencias adquiridas y equilibrar el aumento de su gasto en sus Presupuestos anuales. Junto a esto, no hay que olvidar que las Ayuntamientos también han aumentado los servicios que prestaban a sus ciudadanos, lo que requería, igualmente, un incremento del gasto en sus Presupuestos municipales.

Los ciudadanos, además, demandan cada vez más servicios y de mejor calidad, por lo que las Administraciones públicas, en general, plantean nuevos ingresos que puedan compensar los gastos que generan tanto el incremento de los servicios prestados como el aumento en la calidad de mismos. Como es sabido, los ingresos principales, no solo de las CC.AA., sino también del Estado y de las Corporaciones Locales, son los ingresos tributarios. Por todo ello, las CC.AA. se han afanado en crear nuevos tributos en general, y nuevos impuestos, en particular.

En un ordenamiento jurídico como el español, donde existe una creación estatal de todo el sistema tributario y a todos los niveles del mismo, había que tener cuidado en que los nuevos tributos creados por las CC.AA. no supusieran una duplicidad de sus hechos imponible con los de otros tributos ya existentes. De este modo, al no apreciar tal duplicidad, el Tribunal Constitucional ha procedido a declarar la constitucionalidad de varios de estos tributos en múltiples ocasiones. Sin ánimo de ser exhaustivo, se pueden mencionar los siguientes: el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura, el Canon edílico de Castilla-La Mancha y el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, Asturias y Aragón.

En cambio, ha habido otras ocasiones en que el Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad y, en concreto, en supuestos similares al que nos ocupa en este artículo. Tal es así que, tanto el Decreto-Ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda, aprobado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, como la Ley del Parlamento de Andalucía 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, fueron declaradas parcialmente inconstitucionales por el Tribunal Constitucional: STC 93/2015, de 14 de mayo (LA LEY 55191/2015), y STC 32/2018, de 12 de abril (LA LEY 41454/2018).

..//..



ESAU ALARCON GARCIA
Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL

RESUMEN

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero instaurada en el sistema tributario español desde el año 2013 está siendo cuestionada desde diversos ámbitos, por su carácter desproporcionado y por una más que posible contravención de principios de orden constitucional y comunitario. A pesar de ello, la praxis administrativa de la norma continúa en marcha, inasequible al desaliento, como ocurre en el caso objeto del presente comentario. La sentencia que se comenta pone en tela de juicio la desproporción, concretamente, del régimen sancionador formal del modelo 720 y, si bien transmite la idea de centrarse en la ausencia de motivación del acuerdo sancionador, lo cierto es que entra en un terreno de debate científico de sumo interés.

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico

CONTENIDO

La declaración informativa específica para determinados bienes y derechos en el extranjero –en el argot, modelo 720– nació en virtud de la Ley 7/2012, finalizando su primer plazo de presentación voluntaria el 30 de abril de 2013.

El litigante, en el caso que se comenta, es un ciudadano que debió haber presentado ese primer formulario correspondiente al ejercicio 2012, cosa que hizo con 97 días de retraso, incluyendo un total de 58 datos.

Dos años, un mes y diecisiete días después y tras haber formulado alegaciones, el contribuyente recibe la notificación de la imposición de una sanción de 5.800 euros, a 100 euros el dato, al haber cometido una infracción muy grave por no haber cumplido en plazo la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.

La motivación del expediente sancionador cuestionado tiene una redacción convertida en el estereotipo utilizado por la Administración tributaria para este tipo de infracciones. A saber, la existencia de negligencia al omitir la presentación en plazo de una declaración tributaria, la publicidad ofrecida sobre la nueva normativa y los plazos de declaración, la impartición de charlas para profesionales del ámbito tributario, la inclusión de preguntas frecuentes y vídeos explicativos en la web de Hacienda y un plazo ampliado de un mes específicamente para la primera declaración de 2012.

A la interposición de un recurso de reposición por parte del obligado a presentar el formulario informativo responde la Administración con algo tan habitual como reprochable, como es reproducir literalmente el acuerdo de imposición de sanción, añadiendo una coletilla que achaca reiteración en los alegatos formulados por el reclamante lo que, según entender del funcionario encargado de resolver el expediente, le inhiere de mayor aditamento argumentativo.

Frente a esta respuesta, el contribuyente acude al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que, en Resolución de 31 de octubre de 2017, desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, achacando a aquel –en lo que supone un flagrante caso de inversión de las reglas de la prueba en materia sancionadora, además de un manifiesto incursión en la vedada probatio diabolica– falta de justificación razonada de hallarse en uno de los supuestos que, en aplicación del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria (LGT), le sirviera para exonerarle de culpabilidad en la comisión de una infracción.

..//..



MIGUEL WERT ORTEGA
Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 aborda el tema de la aportación a los tribunales de documentos no aportados en el procedimiento de aplicación de los tributos. Aunque confirma el criterio sentado en pronunciamientos anteriores del Alto Tribunal (en especial la Sentencia en unificación de doctrina de 20 de abril de 2017) que cabe la aportación en la fase de revisión de documentos y pruebas no aportados en la fase de comprobación administrativa, introduce la excepción, que no se contemplaba en las anteriores, de que el interesado haya actuado de mala fe o con abuso de derecho. El problema radica en definir los casos en que se aprecie ese abuso procesal. En el comentario se recogen diversas resoluciones y sentencias que han reconocido la existencia de abuso procesal como justificación de no tomar en consideración los documentos aportados tras la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos. Esta sentencia ha sido confirmada íntegramente por la más reciente de 21 de febrero de 2019, referida a un supuesto de falta de formulación de alegaciones ante la Inspección.

CONTENIDO

El Tribunal Supremo (TS) examina en esta Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), una vez más, la cuestión de si cabe aportar en la vía de revisión o recurso documentación no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos. La sentencia se sitúa en la misma línea de pronunciamientos anteriores de ese tribunal, en el sentido de que no cabe constreñir la presentación de la documentación o de pruebas al tiempo de la comprobación administrativa, pues por encima de las normas que pudiera establecer esta limitación en el ámbito del procedimiento administrativo (art. 92.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [RD 1065/2007] en el ámbito tributario y, más en general, respecto al procedimiento administrativo común, el art. 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [Ley 30/1992] – en la actualidad el 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [Ley 39/2015] –), prima el derecho de defensa o tutela judicial efectiva consagrado en la Constitución.

Aunque, como decimos, no es la primera vez que el TS se manifiesta de manera nítida en la procedencia de presentar ante los tribunales de justicia o administrativos documentación no aportada al órgano de gestión administrativa, y en este sentido no ofrece mayor novedad la sentencia que comentamos, creemos que merece la pena destacarla porque, aparte de ser más profunda que las anteriores en los argumentos que sirven de base a su decisión, prevé que la regla que confirma puede ser excepcionada en los casos de mala fe o abuso de derecho, lo que se había soslayado en las anteriores y que puede matizar el alcance y los efectos de la doctrina que sienta.

..//..



TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 273/2019, 4 marzo
Rec. 11/2017

RESUMEN

La regla general de que la impugnación de la liquidación del IBI no es el cauce adecuado para combatir el valor catastral, puede ser excepcionada en determinados supuestos pero ahora el Supremo delimita, - de forma excepcional-, admitiendo la posibilidad de impugnar los valores catastrales con ocasión de la impugnación planteada frente a la liquidación tributaria.

CONTENIDO

De la necesaria distinción entre gestión catastral y gestión tributaria surge la consecuencia de la inviabilidad de que el valor catastral pueda ser combatido con ocasión de la impugnación que sea deducida frente a la liquidación que por IBI haya sido girada y exigida por el correspondiente Ayuntamiento, y esta regla tiene pleno sentido y justificación cuando el resultado final de la fase de gestión catastral ha sido notificado debidamente al titular catastral del inmueble y, además, no consta disfunción alguna que pueda tener incidencia invalidante en esa valoración.

Pero a sensu contrario, para el Supremo debe admitirse la posibilidad de combatir el valor catastral mediante la impugnación dirigida directamente contra la liquidación, cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral, porque la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los derechos de impugnación que, con carácter previo a la liquidación, asisten a ese titular frente a los actos catastrales que han de condicionar tal liquidación.

Y precisamente por provocar una disfunción semejante a la anterior, admite también el Supremo, - insistiendo en que debe ser siempre en casos excepcionales y constatados de manera rigurosa y singularizada-, esta vía de impugnación del valor catastral ante la aparición de hechos sobrevenidos a la valoración catastral determinante de la liquidación litigiosa que evidencien su invalidez, exigiéndose en estos casos que las razones de esa invalidez hayan sido reconocidas por resoluciones de los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud; y exigiéndose también que el interesado las hubiera hecho valer para su situación individual ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no hubiera recibido respuesta dentro del plazo que legal o reglamentario, colocándolo en una situación de tener que soportar una dilación que resulte grave para sus intereses económicos; siendo también exigido para esta vía excepcional que en la impugnación jurisdiccional de los valores catastrales, sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de liquidación, y el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el valor catastral aplicado en la liquidación.

Ahora bien, puntualiza la sentencia que la apreciación de los casos encuadrables en este segundo grupo de excepciones debe hacerse de manera singularizada mediante un enjuiciamiento que constate la justificación de las razones esgrimidas para sostener la improcedencia del valor catastral aplicado en la liquidación litigiosa.

Para el Supremo abrir la vía a esta atípica forma de impugnación, supone flexibilizar el sistema dual entre gestión catastral y gestión tributaria para así poder dar cumplimiento al mandato constitucional de que el valor catastral sea reflejo en el IBI de la verdadera capacidad económica que grava este tributo.

Todo lo anterior tiene su traducción en el supuesto litigioso en que en la medida en que el contribuyente impugnó tanto la consideración urbanística como el valor catastral de un inmueble y no conformó con lo resuelto por la Gerencia Territorial del Catastro, la liquidación practicada por el Ayuntamiento, ahora impugnada, no es acorde con la naturaleza del inmueble al que afecta y debe ser anulada.

..//..