

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 203

**maiatza**



**mayo**

# 203

MAYO  
2019

# Sumario

NOVEDADES TRIBUTARIAS

## ARTÍCULOS

- A01 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434
- A02 ENZA SONETTI**  
Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434
- A03 JACINTO RUIZ QUINTANILLA**  
Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434
- A04 JUAN JOSÉ VILLALBA RODRÍGUEZ**  
Los impuestos de salida  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 434
- A05 IVÁN PÉREZ JORDÁ**  
Sobre el cómputo de los plazos de prescripción de la infracción tributaria  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- A06 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La pretendida implantación de un impuesto estatal a las transacciones financieras: algunas consideraciones  
Zergak nº56, 2-2018
- A07 ESTER URRUZOLA MORENO**  
El obligado tributario en los préstamos hipotecarios  
Zergak nº56, 2-2018
- A08 LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA**  
Interrupción de la prescripción por la declaración resumen anual. Análisis en profundidad del modelo 390 en el IVA  
Zergak nº56, 2-2018
- A09 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Las operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
Zergak nº56, 2-2018
- A10 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Supresión de las exenciones subjetivas del AJD  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- A11 CARLOS J. ROMERO PLAZA**  
La tributación de los arrendamientos de inmuebles en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes: la discriminación a los residentes fiscales en los Estados Miembros de la Unión Europea  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- A12 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Tratamiento fiscal de los seguros «unit linked»  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019

- A13 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
La deducibilidad en el ISD de las deudas del causante con los herederos: art. 13.1 de la Ley 29/1987  
Revista Quincena Fiscal nº 9, mayo 2019
- A14 ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA**  
Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia  
Revista Quincena Fiscal nº 9, mayo 2019
- A15 MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**  
Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)  
Revista Quincena Fiscal nº 9, mayo 2019
- A16 IÑAKI ALONSO ARCE**  
¿Es suficiente una única sentencia del Tribunal Supremo que fije doctrina legal para que sea aplicable con carácter general?  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A17 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
Los intereses de demora en el ámbito tributario  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A18 FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR**  
Perspectiva fiscal de las entidades de economía social  
Diferencias tributarias entre el régimen jurídico de las sociedades laborales en el Estado y en Euskadi  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A19 GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
Apuntes sobre el nuevo régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo del Territorio Histórico de Bizkaia  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A20 JUAN AZOFRA MENCHACATORRE**  
Tratamiento de las rentas empresariales a la luz del Convenio de Doble Imposición España-Reino Unido: ¿cómo afectará el Brexit a las relaciones con las empresas británicas?  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A21 ALFONSO DEL CASTILLO BONET**  
Concepto de devolución derivada del tributo en los casos de rectificación de autoliquidaciones  
Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019
- A22 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Denuncia por el Tribunal Supremo del «alarde del rigorismo» (Control de los patrimonios relevantes: bochornoso soporte reglamentario)  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- A23 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I)  
A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019  
Revista Quincena Fiscal nº 10, mayo 2019
- A24 JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
Las interferencias interpretativas del régimen fiscal especial de la reestructuración empresarial sobre la imposición indirecta a la luz del Derecho comunitario. El no devengo del IIVTNU  
Revista Quincena Fiscal nº 10, mayo 2019
- A25 JUAN MARTÍN QUERALT**  
Regímenes normativos ayunos de soporte conceptual  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- A26 V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
La minusvalía en el IIVTNU. Cuestiones pendientes sobre su determinación y prueba  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- A27 GERMÁN ORÓN MORATAL**  
Los intereses de demora tributarios en la base imponible de los impuestos directos sobre la renta  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019

- A28 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Nuevos pronunciamientos en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- A29 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
La tributación de las pensiones de jubilación procedentes de organismos internacionales  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- A30 FERNANDO SIXTO DE TORRES ROMO**  
Comprobación del número de accionistas de las SICAV. Final de partida  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- A31 LUÍS CARLOS HERNANDO OREJANA**  
Estudio sobre el carácter confiscatorio de la plusvalía municipal  
Diario LA LEY, nº 9424, de 28 de mayo de 2019

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- D01 CONSULTA DGT V0432-19**  
Identificación de los arrendatarios en el Modelo 179  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D02 CONSULTA DGT V0414-19**  
Posibilidad de recurrir liquidaciones tributarias que han devenido firmes por no haber sido recurridas y que han desembocado en embargos  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D03 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Compensación a instancia de parte. Se plantea si puede instarse por parte del obligado tributario la compensación de una deuda tributaria estatal con un crédito reconocido por otra Administración Pública  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D04 CONSULTA DGT V0445-19**  
Aplicación de la deducción por gastos de guardería cuando se percibe a través de un sistema "tickets guardería"  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D05 CONSULTA DGT V0402-19**  
Determinación de la residencia fiscal de un contribuyente que realiza viajes de larga duración por distintos países en autocaravana  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D06 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Infracciones y sanciones tributarias. No inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D07 CONSULTA DGT V0246-19**  
Tributación de la concesión de un préstamo entre miembros de una pareja  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D08 CONSULTA DGT V0359-19**  
Determinación del tipo impositivo de IVA aplicable a las entradas de partidos fútbol de Segunda división B y Tercera división  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D09 CONSULTA DGT V0366-19**  
Tributación en IVA de la implantación de un Plan de Retribución Flexible para los empleados que abarca seguro médico, guardería, formación y vales de comida  
Gaceta Fiscal, mayo 2019

- D10 CONSULTA DGT V0345-19**  
Posibilidad de emisión de facturas rectificativas de abono  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D11 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Validez de la renuncia a la exención en IVA en la adquisición de unas naves industriales, cuyo destino previsible era su arrendamiento, por parte de una entidad a la que era aplicable la regla de prorrata en un porcentaje inferior al 100% en el año de la adquisición del inmueble  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D12 CONSULTA DGT 0008-19**  
Notificaciones de IBI por regularización catastral. Cómputo de ejercicios prescritos  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- D13 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Contratos por diferencias y contratos FOREX. Tratamiento en el IRPF  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 6 de marzo de 2018 (V0597-18)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- D14 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Retribuciones por trabajos realizados en el extranjero. Misión de la UE FRONTEX  
Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de enero de 2019, en recurso de alzada para la unificación de criterio  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- D15 SALVADOR MONTESINOS OLTRA**  
La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acierto definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC?  
Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de enero de 2019 (Resolución 6356/2015)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- D16 CONSULTA DGT V0066-19**  
Las retribuciones percibidas en 2014 por una empleada pública durante el disfrute de su permiso de maternidad están exentas de IRPF  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D17 CONSULTA DGT V0067-19**  
Tratamiento fiscal de las cuotas del RETA satisfechas por la sociedad al administrador de la misma  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D18 CONSULTA DGT V0158-19**  
A efectos de IRPF la indemnización percibida por el siniestro total del vehículo del contribuyente no constituye una ganancia patrimonial  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D19 CONSULTA DGT V0268-19**  
Requisitos exigidos para deducir por inversión en vivienda habitual las cantidades satisfechas por la amortización de un nuevo préstamo  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D20 CONSULTA DGT V0440-19**  
¿Son deducibles los gastos de reformas y compra de electrodomésticos que realiza el arrendador cuando la vivienda no está arrendada?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D21 CONSULTA DGT V0424-19**  
Efectos en el IS del pago de una multa impuesta por la Agencia Española Protección Datos y su posterior restitución efectuada por la aseguradora  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D22 CONSULTA DGT V0044-19**  
No está exento de IVA el alquiler de una vivienda destinada en parte a despacho profesional  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D23 CONSULTA DGT V0137-19**  
Repercusión del IVA en la comisión que cobra la empresa que facilita el ticket electrónico de estacionamiento regulado  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019

- D24 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
El IRPF grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente en el período de imposición, sean o no conocidas por Hacienda  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- D25 CONSULTA DGT V3248-18**  
¿Cuál es el Tipo impositivo aplicable a la venta de la vivienda?  
Revista Quincena Fiscal nº 10, mayo 2019
- D26 CONSULTA DGT V2879-18**  
Sobre la calificación fiscal de las rentas y los gastos indicados de una asociación deportiva  
Revista Quincena Fiscal nº 10, mayo 2019
- D27 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Sobre la facultad del TEAC para declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro de la deuda ya liquidada sin requerirla  
Revista Quincena Fiscal nº 10, mayo 2019
- D28 CARMEN MÁRQUEZ SILLERO — ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ**  
Separación orgánica y conexión identitaria finalista y funcional de las actuaciones de las oficinas de gestión e inspección tributarias en la aplicación de los tributos. Comentario a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 27 de septiembre de 2018  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- D29 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Residencia fiscal  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019

## JURISPRUDENCIA

- J01 TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA PAÍS VASCO**  
No hay indefensión ni vulneración de derechos lingüísticos por notificar las actuaciones tributarias al representante designado en castellano  
Diario LA LEY, nº 9407, de 3 de mayo de 2019
- J02 MABEL INDA ERREA**  
Impugnación del valor catastral a través de la liquidación del IBI  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 951
- J03 TRIBUNAL SUPREMO**  
Solicitud de rectificación de una autoliquidación una vez iniciado el procedimiento inspector  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- J04 TRIBUNAL SUPREMO**  
Imputación temporal de ganancias patrimoniales no justificadas. Destrucción de la presunción  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- J05 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
Inversión del sujeto pasivo en IVA. Pago erróneo del impuesto por el prestatario de servicios a los prestadores sobre la base de una factura expedida de forma errónea conforme al sistema de tributación ordinaria  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- J06 TRIBUNAL SUPREMO**  
Validez de la fórmula para calcular la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana ("plusvalía municipal")  
Gaceta Fiscal, mayo 2019
- J07 TRIBUNAL SUPREMO**  
Los gastos de urbanización importan para el cálculo del valor del terreno en el momento del devengo del IIVTNU  
Diario LA LEY, nº 9411, de 9 de mayo de 2019

- J08 AMPARO LEZCANO ARTAL**  
Los intereses de demora percibidos por el contribuyente tras una resolución administrativa o sentencia favorable no son ganancia patrimonial  
Sentencia nº 917 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 8 de octubre, recurso no 223/2015  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019
- J09 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**  
Se declara la constitucionalidad del impuesto murciano sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente, dado que es distinto del IAE  
Revista Quincena Fiscal nº 9, mayo 2019
- J10 TRIBUNAL SUPREMO**  
La AEAT debe dar respuesta a las solicitudes de rectificación de autoliquidación posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación  
Diario LA LEY, nº 9416, de 16 de mayo de 2019
- J11 JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**  
La delimitación y prueba de la figura del administrador de hecho a los efectos de la exigencia al mismo de las responsabilidades derivadas de la comisión de infracciones tributarias por parte de las personas jurídicas y del cese de actividades de estas últimas (arts. 43.1 a) y b) LGT)  
Análisis de la SAN de 27 de diciembre de 2018, rec. núm. 483/2017  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 435
- J12 DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO**  
La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI  
Análisis de la STS de 19 de febrero de 2019, rec. núm. 128/2016  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 435
- J13 EDUARDO SANZ GADEA**  
Beneficiario efectivo  
Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 435
- J14 TRIBUNAL SUPREMO**  
El Supremo declara nulo el IBI girado al Real Madrid por las instalaciones de su Ciudad Deportiva de Valdebebas  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- J15 TRIBUNAL SUPREMO**  
Condiciones para la exención en IRPF de los salarios de los destinados fuera de España por comisión de servicios en organismos internacionales  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- J16 TRIBUNAL SUPREMO**  
La adjudicación a uno de los herederos de un condominio indivisible paga sólo por Actos Jurídicos Documentados  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- J17 TRIBUNAL SUPREMO**  
El Supremo aclara el IVA de las relaciones entre los empresarios de máquinas tragaperras y de hostelería  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 50, mayo 2019
- J18 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Bases imponibles en el ITP y AJD: novaciones de préstamos, daciones en pago y extinciones de condominio.  
Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, número 116/2019, de 4 febrero de 2019; número 338/2019 de 13 de marzo de 2019 y número 969/2019 de 20 de marzo de 2019  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019
- J19 TRIBUNAL SUPREMO**  
La adjudicación a uno de los herederos de un condominio indivisible paga sólo por Actos Jurídicos Documentados  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 51, 2019

**DOCUMENTOS DE INTERÉS**

**ZERGA 2/2018 (Nº 56)**

[http://www.euskadi.eus/web01-a2ogazer/es/contenidos/informacion/zergak56/es\\_def/index.shtml](http://www.euskadi.eus/web01-a2ogazer/es/contenidos/informacion/zergak56/es_def/index.shtml)



# ARTÍCULOS

**JUAN CALVO VÉRGEZ****Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura****RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar en qué medida la nueva obligación de información con trascendencia tributaria exigida a las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos excede lo necesario y proporcional imponiendo una carga administrativa y operativa a ciertos modelos de negocio que podría resultar contraria a la normativa existente, tanto nacional como comunitaria, introduciendo un conjunto de trabas innecesarias y desproporcionadas a la competencia efectiva en el mercado.

**SUMARIO**

1. Consideraciones generales
2. La aprobación del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre
3. La aprobación de la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo
4. Reflexiones críticas

Referencias bibliográficas

**CONTENIDO**

Con carácter general, de un tiempo a esta parte la Dirección General de Tributos (DGT), respondiendo a diferentes consultas, había venido diferenciando entre el alquiler de una habitación o de una vivienda por tiempo limitado y la prestación como tal de un servicio hotelero, planteándose la cuestión relativa a si es necesario regular el alquiler residencial temporal a través de la propia normativa turística.

Dentro del ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid anuló en su Sentencia de 31 de mayo de 2016 (rec. contencioso-administrativo núm. 65/2015) la prohibición de alquilar viviendas de uso turístico por menos de cinco días por restringir injustificadamente la competencia, pero sin aclarar dónde pueden encontrarse los límites. Concretamente el Decreto 79/2014, de 10 de julio, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, establecía inicialmente que las viviendas turísticas (no los apartamentos, más próximos al concepto de hotel) solo podían contratarse por un periodo mínimo de cinco días. Dicho decreto fue recurrido ante el TSJ de Madrid que, mediante Sentencia de 31 de mayo de 2016, resolvió anular este inciso por suponer un ataque frontal a la libre competencia, procediendo además a establecer unos límites que las Administraciones no pueden sobrepasar cuando establezcan límites al acceso a una actividad económica o a su ejercicio, con la finalidad de garantizar los derechos de los propietarios de las viviendas turísticas. Así, dichas restricciones solo cabrían cuando se justifique debidamente que obedecen a una imperiosa razón de interés general relativo a la seguridad, el orden o la salud públicos. Con carácter adicional solo se adoptarán las medidas estrictamente necesarias para conseguir la salvaguarda de la razón invocada y estas serán proporcionadas. Por último, la citada Sentencia del TSJ de Madrid señaló expresamente que el interés general no se identifica con el de los restantes usuarios o vecinos del inmueble en el que hay una vivienda turística ni tampoco con el de los prestadores del servicio en otras modalidades de alojamiento turístico, como el hotelero.

..//..

**ENZA SONETTI****Doctora en Estrategia Legal para las Pymes y en Derecho y Ciencia Política  
Universidad de Nápoles, Suor Orsola Benincasa y Universitat de Barcelona****RESUMEN**

En los países miembros de la OCDE, la posibilidad de adhesión a los programas de cumplimiento cooperativo está limitada a las grandes empresas: las pequeñas y medianas empresas, aunque constituyan una parte fundamental de sus tejidos productivos, han sido casi siempre excluidas. Estos sistemas se caracterizan por tener consecuencias también bajo el perfil sancionador, puesto que permiten considerar de manera diferente la confianza legítima y la buena fe del contribuyente que coopera.

A partir de un análisis de los sistemas de cooperative compliance existentes en Italia y España, este artículo aspira a identificar las medidas aptas para mejorar el cumplimiento de las pequeñas y medianas empresas y explorar la posibilidad de extender los paradigmas cooperativos a las mismas, así como ya ocurre en el sistema neerlandés de horizontal monitoring.

**SUMARIO**

1. Introducción
2. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo
  - 2.1. Las razones del cumplimiento
  - 2.2. El objetivo de los sistemas de cooperación: desde la lucha contra la elusión fiscal a la prevención de riesgos
  - 2.3. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo: los sistemas italiano y español
  - 2.4. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias
3. El cumplimiento tributario en las pymes
  - 3.1. El sistema neerlandés: el horizontal monitoring
4. Los reflejos de los principios de confianza legítima y de buena fe bajo el perfil sancionador
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

**CONTENIDO**

Los constantes cambios y la complejidad de las sociedades modernas han caracterizado los primeros años del siglo XXI y seguirán caracterizando los siguientes. Los mismos afectan de manera considerable la seguridad del derecho y las expectativas que las empresas depositan en las leyes, en las indicaciones de la administración financiera y en la jurisprudencia, puesto que cada operación conlleva riesgos de cumplimiento legales, incluyendo, entre estos, los riesgos tributarios. Es clara, pues, la importancia de la estabilidad y claridad de las leyes y la necesidad de no sufrir los efectos de revirement interpretativos de la administración financiera y de la jurisprudencia o peor, normas retroactivas o de interpretación auténtica, que puedan cambiar las reglas del «juego» cuando este haya ya empezado: además de incrementar el riesgo de errores involuntarios, los efectos de la inseguridad jurídica constituyen un coste considerable por las empresas, pudiendo, de hecho, determinar una replanificación de los planes, originariamente aprobados.

Sin embargo, la otra vertiente de la inseguridad jurídica está representada por el uso «fraudulento» de zonas grises o de vacíos legislativos por parte de los contribuyentes (y en particular por las empresas en las actividades de planificación fiscal): es por esta razón que el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el 2008 se ha centrado en la definición de modelos de cooperación con el contribuyente, que no solo aspiran a reducir y mejorar la gestión de riesgos, sino también a reforzar la seguridad jurídica para impedir fenómenos elusivos y minimizar la posibilidad de procedimientos sancionadores en caso de errores involuntarios o normas inciertas.

..//..



**JACINTO RUIZ QUINTANILLA**  
Profesor Mercantil  
Censor Jurado de Cuentas  
Asesor fiscal

## RESUMEN

Este trabajo contiene el análisis de determinados componentes controvertidos de la base imponible consolidada, del régimen especial de consolidación fiscal, según la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por un lado, se analizan la posible interpretación y la problemática existente en la práctica desde el punto de vista fiscal, motivado por la nueva redacción que ha introducido la Ley 27/2014 en la determinación de la citada base imponible consolidada. Por otro lado, se examinan algunos ejemplos controvertidos, así como otros casos que pueden dar origen a diversas interpretaciones en la práctica. Finalmente, se realiza un estudio detallado de la eliminación de las partidas intragrupo. El trabajo se acompaña de cuadros y esquemas, así como de varios ejemplos.

## SUMARIO

1. Introducción
- 1.1. El anterior concepto de base imponible consolidada (TRLIS)
- 1.2. El nuevo concepto de base imponible consolidada (LIS)
2. La LIS introduce un novedoso párrafo
- 2.1. Introducción
- 2.2. Criterios de la Administración tributaria
- 2.3. Comentarios sobre algunas consultas específicas
- 2.4. El principio de inscripción contable
- 2.5. Una posible interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS
- 2.6. Conclusiones
3. Ejemplos controvertidos en la determinación de la BIC
- 3.1. Incrementos en las bases imponibles individuales
- 3.2. Disminuciones en las bases imponibles individuales
4. Eliminación de las partidas intragrupo
- 4.1. Introducción. Antecedentes en el TRLIS. Hasta 2014
- 4.2. Situación actual. LIS
- 4.3. Caso particular: Cesión de activos intangibles (art. 23 LIS)
- 4.4. Ejemplo. Servicios entre compañías del grupo con prorrateo de IVA
- 4.5. Conclusiones sobre la eliminación de las partidas intragrupo

## CONTENIDO

En el impuesto sobre sociedades, a diferencia del régimen individual de tributación, donde la base imponible se determina partiendo del resultado contable del ejercicio sobre el que se practican los ajustes fiscales que correspondan, en el régimen de consolidación fiscal la base imponible del grupo de sociedades no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo (suma algebraica de resultados individuales, eliminaciones e incorporaciones) sino de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo integran.

En este sentido, el antiguo y ya derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), aplicable hasta 2014, establecía en su artículo 71 que, para determinar la base imponible consolidada (en adelante BIC), era necesario realizar la suma algebraica de los siguientes conceptos:

..//..



**JUAN JOSÉ VILLALBA RODRÍGUEZ**  
Graduado en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas  
Interventor

### RESUMEN

Los impuestos de salida suponen la tributación de plusvalías latentes con ocasión del cambio de residencia fiscal. Se trata de una figura jurídica que entra en conflicto con las libertades comunitarias, en el seno de la Unión Europea. Igualmente, genera problemas de doble imposición. Todo ello hace necesario que se analice la manera de compatibilizar los impuestos de salida con ambas cuestiones.

### SUMARIO

#### Introducción

1. Delimitación del concepto de impuestos de salida y su tipología
2. Jurisprudencia del TJUE
  - 2.1. Planteamiento general
  - 2.2. La peculiar naturaleza de las personas jurídicas
  - 2.3. Los criterios establecidos por el TJUE
  - 2.4. Conclusiones sobre la jurisprudencia del TJUE
3. Actividad de los órganos de la UE
  - 3.1. Comunicación de la Comisión sobre los impuestos de salida
  - 3.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo
  - 3.3. Resolución del Consejo
  - 3.4. Conclusiones sobre la actividad de los órganos de la UE
4. La directiva antiabuso
  - 4.1. Cuestiones generales de la directiva antiabuso
  - 4.2. Elementos estructurales de la imposición de salida
  - 4.3. Transposición nacional de la directiva y adaptación al ordenamiento europeo
  - 4.4. Conclusiones sobre la directiva antiabuso
5. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
  - 5.1. Compatibilidad de los impuestos de salida con el Derecho Internacional Tributario
  - 5.2. Riesgo de doble imposición y vías de solución
  - 5.3. Relación de la directiva antiabuso con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
  - 5.4. Otras medidas sobre la emigración previstas en los CDI internacional suscritos por España
  - 5.5. Conclusiones sobre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
6. La imposición de salida en el ordenamiento español
  - 6.1. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades
  - 6.2. Tributación de salida de los contribuyentes del IRNR
  - 6.3. Tributación de salida de los contribuyentes del IRPF
  - 6.4. Conclusiones sobre la imposición de salida en el ordenamiento español
7. Conclusiones

#### Referencias bibliográficas



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**IVÁN PÉREZ JORDÁ****Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional****Doctor en Derecho Financiero y Tributario****Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia****Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED**

### RESUMEN

El presente artículo se analiza detenidamente el cómputo del plazo de prescripción de la responsabilidad infractora tributaria y su interrupción.

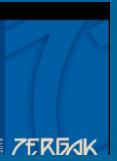
### SUMARIO

- I. Breve concepto, fundamento y naturaleza de la prescripción de la infracción tributaria.
  - 1.1. Concepto de la prescripción extintiva de la infracción tributaria.
  - 1.2. Fundamento de la prescripción extintiva de la infracción tributaria.
  - 1.3. Naturaleza de la prescripción extintiva de la infracción tributaria.
- II. El objeto de la prescripción sancionadora en materia tributaria.
- III. Requisitos de la prescripción de la infracción tributaria.
  - 3.1. Consumación de la infracción.
  - 3.2. Inactividad del titular del derecho sancionador tributario.
  - 3.3. Transcurso del plazo determinado legalmente.
    - 3.3.1. Día inicial del cómputo del plazo prescriptivo.
    - 3.3.2. Día final del cómputo del plazo prescriptivo.
  - 3.4. El caso de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.
  - 3.5. Aplicación retroactiva del plazo prescriptivo.
  - 3.6. Inexistencia de interrupción del plazo de prescripción.
  - 3.7. Duración de la causa interruptiva de la prescripción.

### CONTENIDO

Sin perjuicio de las múltiples definiciones existentes, desde nuestro punto de vista podemos definir la prescripción de la infracción tributaria, como aquel instituto —distinto del de la caducidad— que, sin admitir la validez de lo actuado ilícitamente, y fundado en el principio de la seguridad jurídica, extingue la responsabilidad derivada de la comisión de un ilícito tributario, como consecuencia del paso de un tiempo determinado legalmente unido a la falta de actividad administrativa eficaz por la Administración competente dentro de ese término, imposibilitándose la posterior actuación de la Administración Tributaria en orden a sancionar, esto es, impidiéndose que la Administración tributaria competente ejercite su potestad sancionadora tributaria.

..//..



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

### SUMARIO

- I. PRINCIPALES ACTUACIONES ACOMETIDAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA DESTINADAS A LA IMPLANTACIÓN DE UN GRAVAMEN COMUNITARIO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.
- II. ALCANCE Y EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 30 DE ABRIL DE 2014 (AS. C-209/13, REINO UNIDO VS. CONSEJO).
- III. REFLEXIONES CRÍTICAS ACERCA DE LA CREACIÓN EN EL SENO DE LA UE DE UN IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.
- IV. ANÁLISIS DE LOS GRAVÁMENES APLICADOS EN FRANCIA, ITALIA Y REINO UNIDO.
- V. LA PRETENDIDA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN A NIVEL ESTATAL: ALCANCE DEL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

### CONTENIDO

Como seguramente se recordará con fecha 29 de octubre de 2012 la Comisión Europea autorizó la creación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) en diez países europeos, entre ellos España.

Concretamente el Ejecutivo europeo aprobó una Propuesta para la introducción de este gravamen en los diez Estados miembros por aquel entonces interesados, a saber: Austria, Bélgica, Grecia, Italia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Francia, Alemania y España. Y ello al constatar que las condiciones legales para iniciar el proceso de cooperación reforzada se cumplían. El siguiente paso era enviar el texto al Consejo de la Unión Europea, donde debía ser estudiado y respaldado por mayoría cualificada por los Veintisiete.

Posteriormente con fecha 22 de enero de 2013 los Ministros de Economía de la Unión Europea (UE autorizaron) a España y a otros diez países (entre ellos Francia, Alemania e Italia) a avanzar en solitario en la creación de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras cuyo objetivo fuese frenar la especulación y hacer que la banca asuma parte de los costes de la crisis. Se adoptaba así la vía de la cooperación reforzada, requiriendo estos once países la aprobación por mayoría cualificada de todos los Gobiernos, incluyendo aquellos que no participan. Los once países que decidieron avanzar en solitario fueron: España, Francia, Alemania, Italia, Portugal, Grecia, Eslovenia, Austria, Bélgica, Estonia y Eslovaquia. En cambio fuera del acuerdo adoptado se quedaron Reino Unido y Luxemburgo, habiendo manifestado ya en su día ambos países sus reticencias al respecto, si bien finalmente no obstaculizaron la adopción del acuerdo. Ambos Estados, al igual que sucedió con Malta y Eslovaquia, se abstuvieron.

De este modo, y a pesar de que el establecimiento de un sistema común armonizado del Impuesto sobre las Transacciones Financieras no se hallaba encuadrado dentro de los ámbitos de competencia exclusiva de la Unión recogidos en el art. 3.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE, el Consejo autorizó a los once citados Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada en el ámbito del establecimiento de un sistema común del citado Impuesto con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, evitándose así la coexistencia de regímenes nacionales divergentes y el surgimiento de una fragmentación indebida del mercado. Una vez que el ECOFIN otorgó su visto bueno a la cooperación reforzada, el siguiente paso requerido era la presentación por parte del Ejecutivo comunitario de su propuesta final sobre el Impuesto, la cual habría de ser aprobada por unanimidad por los participantes.

Con fecha 14 de febrero de 2013 la Comisión Europea presentó una nueva Propuesta para la creación de un impuesto sobre las transacciones financieras (aplicable en once países de los 27 miembros de la UE) y que incluía como principal novedad frente a la Propuesta original la introducción de una nueva herramienta para evitar que los bancos e instituciones financieras desviasen sus operaciones a otros centros financieros para esquivar el Impuesto (caso, por ejemplo, de la City londinense).

Si bien la nueva Propuesta mantenía la línea inicial consistente en gravar todas las operaciones en las que al menos una de las partes fuese residente en uno de los once países, como novedad se disponía la aplicación del impuesto a aquellas operaciones con activos financieros que hubiesen sido emitidos en alguno de los países, independientemente de si los compradores o vendedores tuviesen o no la condición de residentes. En efecto, los instrumentos financieros emitidos en los 11 países serían gravados cuando fuesen objeto de negociación, incluso si los negociadores implicados no estuviesen establecidos en la zona de aplicación del impuesto. De este modo si el comprador o el vendedor de los títulos estuviese radicado en un país que hubiese aprobado el Impuesto sería obligatorio gravar la operación, independientemente de dónde se produjera. Ello implicaba por tanto adaptar la Propuesta original al nuevo escenario de cooperación reforzada surgido al efecto, dadas las posibilidades existentes de deslocalización a resultas de la limitación introducida en el ámbito de aplicación territorial del gravamen.

..//..

**ESTER URRUZOLA MORENO**  
 Licenciada en Derecho  
 Hacienda Foral de Álava

### SUMARIO

- I. ANTECEDENTES.
- II. OBJETO DEL PRESENTE ARTÍCULO.
- III. MARCO LEGAL EN QUE SE PLANTEA LA CUESTIÓN DEBATIDA.
- IV. ESTRUCTURA IMPOSITIVA DE LA MODALIDAD DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS RESPECTO DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES
  - 1.- Gravamen fijo
  - 2.- Gravamen variable.
- V. JURISPRUDENCIA ANTERIOR A LAS RECIENTES SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO QUE FIJAN COMO SUJETO PASIVO AL ACREEDOR HIPOTECARIO.
- VI. EL PRESTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA COMO UNIDAD TRIBUTARIA.
- VII. FUNDAMENTOS DEL CAMBIO DE CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO
  1. Inscripción
  2. Composición de la base imponible.
  3. Capacidad económica.
  4. Regulación normativa del sujeto pasivo.
- VIII. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.
- IX. REAL DECRETO-LEY DE 8 DE NOVIEMBRE DE 2018.

### CONTENIDO

Recientemente el Tribunal Supremo (a través de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) ha dictado tres Sentencias en octubre de 2018<sup>1</sup> en las que resuelve que, en el Impuesto (o modalidad) sobre Actos Jurídicos Documentados, el sujeto pasivo cuando el documento sometido a gravamen sea una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario en lugar del prestatario.

De acuerdo con el Auto de admisión del recurso, la referida Sección Segunda es consciente, y así lo señala expresamente, que existe doctrina de la Sala Tercera del propio Tribunal Supremo que entiende, justo lo contrario esto es, que el sujeto pasivo es el prestatario. A esta conclusión se llega fundamentalmente en base a que el adquirente del derecho sobre el que gira el gravamen es el prestatario y ello porque el derecho es el préstamo mismo aunque se encuentre garantizado con hipoteca.

En este contexto cabe preguntarse cómo siendo consciente la Sala Segunda de esta doctrina que determina que el sujeto pasivo es el prestatario, procede a admitir el recurso planteado. La respuesta a este interrogante es la consideración del reciente criterio contrario sentado por la Sala Primera (Sala de lo Civil) del Tribunal Supremo que ha abierto un nuevo debate doctrinal al respecto, lo que requiere, o puede requerir, una nueva respuesta por parte del Tribunal Supremo.

En efecto, este criterio al que se refiere el Auto de admisión del recurso son las Sentencias de la Sala Primera que declaró abusiva la cláusula que imputaba al prestatario el pago del impuesto devengado en un préstamo con garantía hipotecaria. Si esta cláusula se considera abusiva ¿no debe revisarse la doctrina jurisprudencial que considera al prestatario sujeto pasivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados?

O dicho desde otra perspectiva, las referidas sentencias consideraban que, en lo que se refiere a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, es sujeto pasivo, en lo que se refiere a la constitución del derecho, la entidad prestamista.

Y a esta conclusión se llega debido a que es el adquirente del derecho real de hipoteca que en definitiva es lo que se inscribe y porque las copias autorizadas se expiden a su instancia, siendo además el principal interesado en la inscripción de la garantía hipotecaria.

..//..



**LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA**  
Licenciada en Derecho  
Hacienda Foral de Gipuzkoa

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGULACIÓN NORMATIVA DEL MODELO 390
- III. LA PARADÓJICA EVOLUCIÓN EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL
- IV. LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO ADMITIENDO EL RECURSO DE CASACIÓN POR APRECIAR INTERÉS CASACIONA
- V. CONSECUENCIAS DE LA DECISIÓN QUE TOMA EL ALTO TRIBUNAL EN LOS RECURSOS INTERPUESTOS PARA LAS NORMATIVAS DE LOS TERRITORIOS FORALES. CAPACIDAD NORMATIVA EN EL IVA PARA SEPARARSE DE LA NORMATIVA DEL ESTADO.
- VI. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR PRESENTACIÓN DE OTROS MODELOS. RESUMEN ANUAL DE RETENCIONES

### CONTENIDO

Recientemente el Tribunal Supremo en Autos de 9 de abril de 2018 (Rec.5962/2017) y 11 de abril de 2018 (Rec. n.º 6583/2017), ha admitido a trámite sendos recursos de casación al apreciar interés casacional en relación con la interrupción de la prescripción de las declaraciones resumen anual Modelo 390 y 190 respectivamente. En relación con el modelo 390 a ese primer ATS de 9 de abril le han seguido al menos otros dos ATS, de 18 de julio de 2018 y 10 de octubre de 2018.

Ello nos brinda una nueva oportunidad para elaborar unas breves notas y repasar la evolución histórica de estas cuestiones y verter algunas consideraciones sobre el tema, anticipándose a lo que, indudablemente con mejor criterio, dictamine el Alto Tribunal. Además, apuntaremos las diferencias que existen entre la normativa foral y normativa de territorio común y sus posibles consecuencias.

Son reglas comunes a todas las ramas del ordenamiento jurídico, en relación con la prescripción extintiva así como de su interrupción, que la prescripción opera por la inacción y el transcurso de un determinado plazo de tiempo, así como que merece su aplicación con un criterio restrictivo al pugnar con el principio de justicia intrínseca - justicia tributaria en nuestro caso-, por basarse, en último término, en el principio de seguridad jurídica. Así, debe decaer en cuanto aparezca evidenciado el "animus conservandi" por parte del titular de la acción, aparición con la que ha de entenderse queda correlativamente interrumpido el "tempus prescriptionis" (SSTS 17- 12-1979, 12-7-1991, 2-11-2005)

También es común y unánime que la interrupción implica la amortización del tiempo pasado que se tiene por no transcurrido. A partir de la interrupción, hay que comenzar a computar el nuevo plazo para que se cumpla el tiempo de la prescripción SSTS 2- 3-2003 y 2-11-2005.

Por ello, pudiera parecer que, constituyendo la interrupción la negación misma de los presupuestos de la prescripción, y, siendo ésta, una institución que debe ser interpretada restrictivamente, la interrupción debe ser interpretada en sentido extensivo, pero esa no ha sido la posición jurisprudencial. La jurisprudencia ha entendido que la interrupción debe ser también entendida restrictivamente, por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo (SSTS 2-5-1918, 10-10-1972 y 26-9-1997).

Todas las vicisitudes sobre esta cuestión, como el conocimiento del acreedor y/o del deudor, la virtualidad de la reclamación extrajudicial como acto interruptivo, las consecuencias de la desestimación, la inadmisión o la incompetencia, han tenido reflejo en la STS 29-2-2012 (Rec.1136/2009) en cuyos hechos y fundamentos jurídicos se hace un buen compendio de la doctrina jurisdiccional dictada hasta esa fecha.

../..



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

### SUMARIO

- I. COMPETENCIA NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES DEL PAÍS VASCO PARA REGULAR LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.
- II. OBJETO DE GRAVAMEN DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.
- III. CONCEPTO DE SOCIEDAD COMO ELEMENTO BÁSICO DE LAS OPERACIONES GRAVADAS.
- IV. ENTIDADES EQUIPARADAS A LAS SOCIEDADES.
- V. HECHO IMPONIBLE.
  1. Operaciones societarias sujetas.
  2. Resumen de las operaciones sujetas y su tributación efectiva.
  3. Operaciones societarias no sujetas.
  4. Reglas aplicables a las sociedades extranjeras.
- VI. INCENTIVOS FISCALES.
- VII. SUJETO PASIVO.
  1. Contribuyente.
  2. Responsables subsidiarios.
- VIII. BASE IMPONIBLE.
- IX. CUOTA TRIBUTARIA.

### CONTENIDO

Como punto de partida de la regulación de las operaciones societarias hay que tener en cuenta la normativa de la Unión Europea. Del análisis de la legislación europea se puede afirmar que la regulación de las operaciones societarias se encuentra, en cierto modo, armonizada.

En este contexto, el Concierto Económico señala expresamente que "el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias...que se regirán por la normativa común...".

Por consiguiente, las Instituciones Forales carecen de competencia para regular de forma autónoma la tributación sustantiva de las operaciones societarias.

..//..

**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ****Inspector de Hacienda del Estado****Doctor en Derecho****Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública****RESUMEN**

Se suprimen, mediante la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, todos los beneficios fiscales subjetivos de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo sujeto pasivo venga fijado según lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido de dicho tributo, que regula, concretamente dicho sujeto pasivo, en el caso de préstamos hipotecarios en el que se establece que tiene tal condición el prestamista.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALCANCE Y CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
- III. RESUMEN Y CONCLUSIÓN

**CONTENIDO**

Nuevo paso en el largo itinerario de modificaciones, interpretaciones y resoluciones del Tribunal Supremo (TS) y del Gobierno sobre el sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Esta vez, se ha introducido en el Texto Refundido de la Ley del citado impuesto, a través de la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, el siguiente inciso, que se reproduce literalmente para conocimiento de los lectores, toda vez que se ha escondido en una norma no tributaria y dentro de las disposiciones finales de la misma, sin que haya tenido apenas repercusión en los medios de comunicación generales o especializados:

«Disposición final segunda. Modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se añade el siguiente párrafo final al artículo 45, que queda redactado de la siguiente forma:

"Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa".»

También, a los efectos de este análisis, se reproduce su disposición de entrada en vigor, teniendo en cuenta que la mencionada ley se publicó el 16 de marzo de 2019 y que no va a entrar en vigor hasta el 16 de junio de 2019, como se desprende del literal de su disposición final decimosexta, que reza así:

«Disposición final decimosexta. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".»

../..



**CARLOS J. ROMERO PLAZA**

**Doctor en Derecho por la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir  
Abogado y Socio Director Arttax Abogados**

## RESUMEN

La Comisión Europea ha iniciado un procedimiento infractor contra España por permitir que su norma interna discrimine a los residentes fiscales de los Estados miembros respecto de los residentes fiscales en España, en materia de tributación de las rentas de alquileres inmobiliarios. La actual regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes no permite que los residentes fiscales comunitarios se apliquen una reducción por alquiler de vivienda, que sí puede aplicarse a aquellos que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Comisión, ha emplazado a España para que, en el plazo de dos meses modifique su norma interna, la cual ha indicado, vulnera la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Si no procede a realizar tal modificación, la Comisión procederá a emitir un dictamen motivado al respecto y podría denunciar la situación ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO OBTENIDOS POR NO RESIDENTES
- III. INCUMPLIMIENTO POR LA NORMATIVA ESPAÑOLA DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE LA UNIÓN EUROPEA. EJEMPLO PRÁCTICO
- IV. PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES INDEBIDAMENTE SATISFECHO
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

El objetivo del presente artículo versa en el análisis de la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario en aquellos supuestos en los que los propietarios no sean residentes fiscales en España. Concretamente, en aquellos supuestos en los que nos encontremos ante propietarios con residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea.

Actualmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), los residentes fiscales en España que arrienden un inmueble para que el inquilino constituya su vivienda, tienen derecho a aplicar una reducción del rendimiento neto positivo de capital inmobiliario del 60 %.

No obstante, aquellos propietarios de inmuebles arrendados en España que no tengan su residencia fiscal en nuestro país, no tienen derecho a aplicarse tal reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

Esta circunstancia, respecto a aquellos residentes en la Unión Europea, supone una vulneración de la libertad de circulación de capitales, tal y como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea el pasado 7 de marzo de 2019.

En consecuencia, la Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a España para que proceda a eliminar el trato fiscal discriminatorio aplicable a los no residentes fiscales en relación con los rendimientos derivados del alquiler de vivienda. Esta disparidad a la hora de calcular los rendimientos derivados del alquiler de inmuebles, supondría una vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y si España no actuara en dos meses, contados desde marzo de 2019, la Comisión podría denunciar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, iniciándose así los mecanismos comunitarios para imponer sanciones a España por incumplimiento de los derechos y libertades fundamentales de la Unión.

../..

**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ****Inspector de Hacienda del Estado****Doctor en Derecho****Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública****RESUMEN**

Estudio del tratamiento fiscal de los seguros de vida conocidos como «unit linked», que se utilizan, entre otros fines, para la transmisión patrimonial familiar no empresarial.

**SUMARIO**

- I. DELIMITACIÓN DE LOS SEGUROS «UNIT LINKED»
- II. TRATAMIENTO FISCAL
  - 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - 2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
  - 2.3. Impuesto sobre el Patrimonio
- III. RESUMEN
- IV. BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO**

El seguro denominado «unit linked» es un seguro de vida, bien para caso de muerte o bien para caso de supervivencia o, también, mixto, es decir, que cubre ambas contingencias, que, por otra parte, puede ser de prima única o tener varias aportaciones.

Su característica principal consiste en que es el tomador —contratante— quien elige los activos en que se invierten las provisiones técnicas derivadas de sus aportaciones, que suelen ser cestas de fondos de inversión o de otros activos no inmobiliarios.

En contrapartida a la facultad de elegir las inversiones, dicho contratante asume todo el riesgo de la inversión, lo que pudiera conllevar, incluso, que llegase a perder todo lo aportado. En función de esas características, se puede adelantar que, cumpliendo determinados requisitos fiscales, se puede cambiar de cesta de inversión, sin tener que tributar en el impuesto sobre la renta en esos supuestos.

El Tribunal Supremo (TS) los considera como productos financieros complejos, así se deduce, por ejemplo del contenido de su Sentencia de la Sala de lo Civil, de 10 de septiembre de 2011, N.o de Recurso: 2162/2011, N.o de Resolución: 460/2014 (Id Cendoj: 28079119912014100019).

En la práctica, estos tipos de seguros, han rebasado su naturaleza de tales y se vienen utilizando como instrumento del patrimonio personal de las personas físicas, así como vía de diferimiento y/o minoración del pago de algunos tributos —IRPF e ISD— y vehículo para no satisfacer el IP, con lo que han adquirido un gran interés para las entidades aseguradoras y financieras, pero más aún para las personas con grandes patrimonios de carácter no empresarial.

La Ley de contrato de seguro (1), clasifica a los seguros de vida entre los seguros de personas, es decir, los que comprenden todos los riesgos que puedan afectar a la existencia, integridad corporal o salud del asegurado.

El seguro de vida es aquel en el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de la prima estipulada y dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a satisfacer al beneficiario un capital, una renta u otras prestaciones convenidas, que se fijan según base técnica actuarial, en los casos de muerte o de supervivencia del asegurado, o de ambos eventos conjuntamente, sobre una o varias cabezas, individual o colectivamente.

La delimitación legal, anteriormente resumida, supone que los seguros de vidas tienen como base dos aspectos fundamentales, la vida del asegurado o, mejor, la esperanza de vida del mismo, según los datos estadísticos sobre tal extremo en cada país y el cálculo financiero relacionado con las aportaciones del tomador de la póliza —es decir, la aplicación de la técnica actuarial—, por eso, a menudo, se les denomina seguros de ahorro y el factor riesgo que aparece, en según qué seguros de este tipo, bastante difuminado —seguros de vida para caso de vida y de muerte—.

..//..



**RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
Catedrático Universidad Complutense de Madrid  
Abogado

## CONTENIDO

La capacidad contributiva exige, entre otras cosas, que se grave una renta real y no meramente ficticia, como lo sería por ejemplo una renta derivada de la inflación. Respecto al IRPF, la STC 27/1981 (RTC 1981, 27) afirma en este sentido que su adecuación a la situación inflacionista "responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales, no monetarios".

Y respecto al impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos, es bien conocida la declaración de inconstitucionalidad que se ha operado por la STC 59/2017 de 11 de mayo (RTC 2017, 59), según la cual, si bien basta con que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, "ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia" (SSTC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26)), FJ 3; y 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37), FJ 3). En el mismo sentido se habían pronunciado las citadas SSTC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26), y 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37), relativas respectivamente a las normas forales reguladoras de este tributo en Álava y Guipúzcoa.

Pero no son estos los únicos casos en que se grava una capacidad inexistente, o el tenor literal de la norma llevaría a gravar una renta ficticia. Un caso claro es el constituido por el art.13.1 de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que dice lo siguiente: "En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alicuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor". La misma norma se recoge en el art. 32.1 del Reglamento del impuesto.

Como puede observarse, el tenor literal del precepto legal antes transcrito, y su desarrollo reglamentario, parecen excluir la deducción de las deudas del causante en favor de los sucesores (herederos o legatarios de parte alicuota), o de los cónyuges, ascendientes o descendientes y hermanos de los herederos, aunque renuncien a la herencia. Sin embargo es evidente que estas deudas en favor de los herederos disminuyen el caudal relicto, por lo que no tiene sentido alguno esta exclusión. La no deducción de estas deudas podría incluso llevar a exigir el impuesto en un caso en que no hay nada que heredar (porque las deudas con un heredero son superiores a los bienes que deja el causante). Y desde luego supone siempre un incremento ficticio de la base imponible de la sucesión, por lo que esta norma de "no deducción" no puede aceptarse, ya que resulta radicalmente incompatible con la capacidad contributiva.

Podría ocurrir que estas deudas fueran ficticias, pero ese riesgo también existe con las deudas a favor de terceros. Y ello explica que se exija su "justificación" por parte de los contribuyentes tanto en uno como en otro caso. Y explica también que se permita a la Administración que exija la ratificación de la deuda por todos los herederos en documento público, con la comparecencia del acreedor. Incluso podría admitirse que se exija la prueba del pago de esas deudas, en el momento de su vencimiento, pero para ello sería necesaria una norma legal que así lo previera.

Ello explica que la deducción de estas deudas con un heredero se haya admitido en ciertos casos sin necesidad de plantear siquiera cuestión de inconstitucionalidad. Por ejemplo, en la STSJ de Madrid 55/2014, de 17 de enero (JT 2014, 540) (recurso 1116/10), se hace prevalecer la condición de tutora de la fallecida, sobre la de hermana, que también concurría en la heredera, y se admite la deducción de un préstamo que la hermana (y heredera) había hecho a la causante para afrontar el impuesto devengado unos años antes con ocasión de la muerte de la madre de ambas: "habrá que convenir que en el momento del fallecimiento de Doña Bárbara mantenía una deuda con su tutora, aunque se diera la circunstancia –añadida– de que la tutora fuera su hermana. Esa deuda, desde el punto de vista civil, ha de ser deducida para obtener el relictum neto, esto es, lo que queda del caudal una vez deducidas las deudas... Es verdad... que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prohíbe la deducción de las deudas cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste, lo que tiene por finalidad evitar la reducción de cantidades ficticias. Pero, desde la óptica del examen de la relación de tutela, de rendirse cuentas de la tutela, la tutela hubiera resultado acreedora de la tutelada, aunque fuera a título de gestor de negocios ajenos, porque la causante estaba impedida, y de no haber satisfecho el impuesto [correspondiente a la sucesión de la madre] en plazo, –esperando a la autorización judicial, previa designación de defensor [necesaria para solicitar un préstamo al banco]– ello hubiera dado lugar al devengo de intereses y recargos. En suma, en este caso, alcanzamos la conclusión de que es circunstancial que Doña Maribel fuera hermana de la causante para excluir la deuda como deducible, lo decisivo es que era su tutora, y entonces la deuda –que está acreditada– resulta deducible de acuerdo con el art.13.1 de la Ley del Impuesto Sucesorio, lo que conduce a la estimación de la demanda".

Ahora bien, no parece necesario decir que la condición de hermana es "circunstancial". Ni el problema se plantea solo cuando al parentesco se superpone otra relación distinta como la tutela. Lo único relevante es que la deuda esté acreditada, pues aunque el acreedor sea el heredero, o un pariente de éste, civilmente reduce el relictum, y por tanto la capacidad contributiva exige inexorablemente que se acepte su deducción.

..//..



**ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA**  
Subdirector General Adjunto IEF  
Profesor asociado UAM

### RESUMEN

El presente artículo analiza cuáles deben ser los criterios de valoración más adecuados a la hora de cuantificar la base imponible de los tributos que gravan el sector inmobiliario. Desde este punto de vista, se analizan los valores tradicionales regulados en las normas tributarias así como el nuevo valor de referencia de mercado introducido en la normativa catastral. El nuevo valor de referencia brinda una oportunidad para adecuar las bases imponibles de la imposición inmobiliaria a su naturaleza jurídica y en coherencia con los principios materiales de justicia tributaria. Sin embargo, esto no debe implicar que el valor de referencia de mercado sea el único valor a tener en cuenta. Por este motivo, el Anteproyecto de Ley, de medidas de lucha contra el fraude fiscal publicado en la página web del Ministerio de Hacienda el 23 de octubre, no nos parece que vaya en el camino de un diseño adecuado.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los criterios de valoración en el sistema tributario español. Regulación actual y propuestas de futuro
  1. Tributos que gravan la tenencia, titularidad o uso propio de bienes inmuebles
    - 1.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles
    - 1.2. El Impuesto sobre el Patrimonio
    - 1.3. Imputación de Rentas Inmobiliarias en el IRPF
    - 1.4. Conclusión
  2. Tributos que gravan el cambio o la transmisión de la titularidad
    - 2.1. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
    - 2.2. El Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
    - 2.3. El Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones
    - 2.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF
    - 2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido
    - 2.6. Conclusión
  3. Tributos que gravan el rendimiento, uso o aprovechamiento ajeno
    - 3.1. Rendimientos de capital inmobiliario IRPF e IVA
    - 3.2. TPO
  4. Conclusiones
- III. El establecimiento de una Ley General de Valoración

### CONTENIDO

El problema de la valoración en Derecho Tributario es un tema en permanente debate que ha originado opiniones contrapuestas tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Tradicionalmente, la discusión jurídica se ha centrado en gran parte en los principios de estancueidad y unicidad tributaria. Este debate se plantea tanto en el ámbito normativo como en el procedimental y orgánico.

../..



**MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
UCLM/CIEF

## RESUMEN

La propuesta de reforma del sistema de financiación autonómica devuelve a primera línea de debate buena parte de los problemas pendientes en relación con la financiación de dichos entes territoriales, habiéndose centrado el análisis en el presente trabajo, en particular, en las propuestas realizadas por parte de la Comisión de Expertos en su Informe para la Revisión del modelo de financiación autonómica en relación con los impuestos propios, participaciones e impuestos cedidos. Recomendaciones que, en último término, traslucen el esfuerzo de llevar a cabo la difícil conjugación entre los principios de unidad y autonomía fundamentados, asimismo, en los principios de solidaridad y coordinación constitucionalmente consagrados, situándose el eje de las mismas en el logro de una auténtica corresponsabilidad fiscal, a través de la armonización tanto de las competencias normativas como las de gestión, unido a una adecuada utilización de los recursos asignados.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los recursos de las Comunidades Autónomas
  - 1. Participaciones
  - 2. Tributos propios
  - 3. Impuestos cedidos
    - 3.1. La cesión de competencias normativas
    - 3.2. Cesión de competencias de gestión
  - 4. Responsabilidad fiscal y corresponsabilidad fiscal
- III. Conclusiones

## CONTENIDO

Siendo ya varias las reformas sufridas por el sistema de financiación autonómica, fruto del carácter “abierto” con que el mismo fue diseñado en la Constitución Española (CE), nos hallamos ante un momento en que se proyecta una nueva modificación del mismo cuyo origen se encuentra, precisamente, en la mencionada flexibilidad del proceso de construcción autonómica. Ciertamente, y si los límites al poder financiero de las Comunidades Autónomas (CCAA) aparecen condicionados por la naturaleza que el texto constitucional ha dotado a su poder financiero y tributario, cabe afirmar, en línea de principio, que es aquí donde los avatares del “proceso de descentralización y los condicionamientos de carácter metajurídico ha ‘enturbiado’” su análisis y proyección. Ello, unido a la complejidad ínsita a la financiación autonómica derivada en buena medida de la necesidad de “armonizar” tres clases de normas, la Constitución, la Ley Orgánica de financiación de las CCAA (LOFCA), prevista en el art. 157.3 de la CE, y los Estatutos de Autonomía, formando parte estas dos últimas normas del bloque de la constitucionalidad.

En este ámbito, las distintas reformas del modelo de financiación autonómico que, por lo demás, se han sucedido de forma desordenada, han puesto de manifiesto diversas versiones del mismo, motivadas en gran medida por los vaivenes políticos de cada momento. Problema de la financiación autonómica respecto de la que pensamos que no nos equivocamos al afirmar que continúan siendo actuales las palabras de CALVO ORTEGA cuando alude a que las “tensiones” que genera la misma “atraviesa uno de sus peores momentos”.

../..

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

Tradicionalmente era necesaria la existencia de al menos dos resoluciones judiciales del TS en el mismo sentido para que sentaran jurisprudencia y su doctrina fuera de obligada aplicación. Sin embargo, la doctrina fijada por el Tribunal en sentencia de 3 de octubre de 2018 en relación con la exención del IRPF de las prestaciones por maternidad, pese a ser la única, ha sido de aplicación general. ¿Ya no es necesaria una segunda resolución en el mismo sentido?

**CONTENIDO**

Una de las controversias más mediáticas de los últimos meses en el ámbito tributario, quizás por la gran cantidad de contribuyentes a los que afectaba más que por la propia complejidad de la cuestión a dilucidar o el acierto de la solución jurisprudencial a la misma, ha sido la de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las prestaciones por maternidad o paternidad establecidas en la normativa reguladora de la Seguridad Social.

Como es por todos conocido, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 desestimó un recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y estableció como doctrina legal al analizar la letra h) del artículo 7 de la mencionada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que «las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

El Tribunal Supremo basaba su conclusión en los siguientes razonamientos (fundamento jurídico tercero):

«La cuestión a resolver es meramente jurídica y consiste en interpretar si la prestación por maternidad a cargo del INSS puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h) del artículo 7 de la LIRF, cuando dispone que "Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

Pues bien, a nuestro juicio sí que se incluye por las siguientes razones.

Primero. Porque así se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos sirve como elemento interpretativo del alcance del párrafo tercero antes citado.

Como recuerda la sentencia recurrida, en dicha Exposición de Motivos se dice que: "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 1/2000, de 14 de enero".

Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h) de la ley del IRPF trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Segundo. La interpretación gramatical. Cuando el párrafo cuarto comienza con la palabra "también" estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales, después de declarar exentas en el párrafo tercero "las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad", parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula "también" sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas estas últimas y excluir las estatales.

Tercero. La interpretación sistemática. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

..//..



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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL INTERÉS DE DEMORA COMO OBLIGACIÓN ACCESORIA Y COMO PARTE DE LA DEUDA TRIBUTARIA
  1. El interés de demora como obligación accesoria
  2. El interés de demora como parte de la deuda tributaria
- III. REGULACIÓN GENERAL DEL INTERÉS DE DEMORA
  1. Procedencia del interés de demora
  2. Ejemplos en que procede el interés de demora
  3. Cálculo del interés de demora
  4. Otras cuestiones relacionadas con el interés de demora
- IV. REFERENCIAS EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA A LOS INTERESES DE DEMORA
  1. Reserva de Norma Foral tributaria
  2. Cláusula antielusión
  3. Simulación
  4. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración
  5. Recargos del período ejecutivo
  6. Obligaciones y deberes de la Administración
  7. Responsabilidad tributaria
  8. Plazos para el pago
  9. Aplazamiento y fraccionamiento del pago
  10. Compensación a instancia del obligado tributario
  11. Autoliquidaciones
  12. Declaraciones y autoliquidaciones complementarias o sustitutivas
  13. Práctica de liquidaciones provisionales
  14. Plazo máximo del procedimiento de comprobación e investigación
  15. Contenido de las actas de inspección
  16. Recaudación en período ejecutivo: iniciación
  17. Práctica del embargo de bienes y derechos
  18. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias
  19. Recursos contra las sanciones
  20. Revisión en vía administrativa: suspensión de la ejecución del acto recurrido
  21. Resolución del recurso de reposición
  22. Resolución de la reclamación económico-administrativa
  23. Delito contra la Hacienda Pública
  24. Recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario: efectos de la ejecución de la decisión de recuperación

## DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES LABORALES EN EL ESTADO Y EN EUSKADI



Forum Fiscal Nº 253, mayo 2019

**FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pública de Navarra

## SUMARIO

- I. INTRODUCCION
- II. REGIMEN JURIDICO DE LAS SOCIEDADES LABORALES
- III. LAS SOCIEDADES PARTICIPADAS POR LOS TRABAJADORES
- IV. LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES LABORALES
  - 1. Introducción
  - 2. Los beneficios fiscales previstos en la Ley de Sociedades Laborales
  - 3. Las especialidades fiscales previstas en las normas tributarias

## CONTENIDO

La participación de los trabajadores en la gestión y propiedad de la empresa se generó en España a comienzos de los años setenta del siglo XX; en este punto, los territorios forales (incluyendo Nafarroa, aunque no forma parte de nuestro estudio) incubaron una gran cantidad de proyectos que, con mayor o menos éxito empresarial, continúan vigentes en nuestros días.

Con la aparición de la Constitución, se quiso ver su el art. 129.2 la consagración y el respeto constitucional a las cooperativas y a las sociedades laborales, siendo de destacar que mientras las primeras aparecen mencionadas *expressis verbis*, nada se dice de las segundas, las sociedades laborales (1). No vamos a entrar en discusiones, donde quizá todos tengamos razón, sobre el reconocimiento de la economía social y participativa desde este precepto constitucional. Y, como señala la Exposición de Motivos de la vigente regulación estatal a la que aludiremos a continuación, es precisamente el art. 129.2 de la CE el precepto en que hunde sus raíces aquella (2). En efecto, la vigente Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, hace un somero repaso de los hitos legislativos más importantes y de la necesidad, especialmente agudizada tras la Ley de Sociedades de Capital, de modificar la normativa aplicable, que hasta entonces venía constituida por la Ley 4/1997, de Sociedades Laborales (3). Antes de entrar en el examen de la normativa estatal vigente, cabe, por su claridad, hacer referencia a los títulos competenciales que invoca el Estado y que aparecen recogidos en la Disposición Final Segunda (4). De tal manera que, como puede atisbarse, las competencias básicas son estatales, mientras que las Comunidades Autónomas pueden tener competencias administrativas, salvo en el caso de Euzkadi y Nafarroa donde a las competencias de ejecución (que nosotros hemos tipificado como administrativas, se añade (aunque no pertenezca al núcleo central de las sociedades laborales) la incidencia que puede tener sobre ellas la legislación tributaria propia. Ya adelantamos, aunque profundicemos en ello después, que, dado que las competencias tributarias en el caso de Euzkadi corresponden a los territorios históricos, no a la Comunidad Autónoma, hemos elegido para este estudio comparatista la normativa de Bizkaia, sin que ello suponga demérito para Araba y Gipuzkoa (esta última pionera en la economía social y colaborativa, y en la creación de Sociedades Laborales y de cooperativas). No obstante, antes de entrar en el examen de la normativa estatal para comprender lo que es una Sociedad Laboral, menester es determinar que competencias (de ejecución, puesto que la legislación básica corresponde al Estado) tiene Euzkadi conforme su Estatuto de Autonomía de 1979. Pues bien, una lectura somera de la Ley Orgánica 2/1979, de 18 de diciembre, nos lleva a significar los títulos competenciales siguientes:

- a) Por un lado, como competencia exclusiva, se reconoce a Euzkadi, conforme el art. 10.23, la relativa a Cooperativas, Mutualidades no integradas en la Seguridad Social y Pósitos conforme a la legislación general en materia mercantil (5).
- b) Por su parte, el art. 11 del EAPV no reconoce ninguna competencia atinente al desarrollo legislativo y la ejecución dentro de su territorio de la legislación básica en materia de sociedades laborales
- c) Por último, el art. 12 del EAPV tampoco reconoce competencia alguna a favor de Euzkadi en materia ejecución de la legislación estatal en materia de sociedades laborales.

..//..



**GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
Jefa del Servicio de Política Fiscal  
Departamento de Hacienda y Finanzas  
Diputación Foral de Bizkaia

## RESUMEN

En este artículo la autora desgana las novedades más importantes introducidas por la nueva Norma Foral reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos (ESFL) y de los incentivos fiscales al mecenazgo en Bizkaia.

Por lo que se refiere a la tributación de las ESFL, los aspectos nuevos se refieren al ámbito de aplicación subjetivo del régimen fiscal, al incremento de los requisitos exigidos a este tipo de entidades, a la actualización del régimen de tributación y a la creación de un procedimiento rogado previo para la su aplicación.

En cuanto a la incentivación fiscal al mecenazgo, se incluye a las entidades no residentes como entidades beneficiarias del mecenazgo, se introduce la posibilidad de compensaciones simbólicas para los donantes, se establecen los incentivos fiscales en todo caso en la cuota del impuesto personal en el IS, se incrementa el porcentaje de deducción en la cuota y se posibilita en el IRPF el traslado de los excesos de deducción a próximos ejercicios.

Por otro lado se establece un nuevo régimen de obligaciones de información para el mecenazgo transfronterizo.

## SUMARIO

- I. NOVEDADES EN EL RÉGIMEN FISCAL DE TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA
- II. NOVEDADES EN LA INCENTIVACIÓN FISCAL AL MECENAZGO EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA
  - a. Régimen general de la incentivación al mecenazgo en el Territorio Histórico de Bizkaia
  - b. Obligaciones de información vinculadas al régimen del mecenazgo
  - c. Régimen de incentivación fiscal de las actividades prioritarias de mecenazgo en Bizkaia

## CONTENIDO

La publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Bizkaia de 4 de abril de 2019 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos (en adelante ESFLs) y de los incentivos fiscales al mecenazgo (1), supone la culminación del proceso de reforma de la tributación de las personas jurídicas en el sistema tributario de Bizkaia, cuyo hito inicial lo constituye la Norma Foral 11/ 2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A diferencia de la también reciente Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, integrante asimismo de este proceso, se nos presenta una reforma que trasciende de lo exclusivamente técnico, que se limitaría a lograr la plena adecuación del régimen fiscal especial de las ESFLs al régimen general de sociedades, así como a actualizar y mejorar sistemáticamente la regulación del mismo. Tal y como se desprende de la propia exposición de motivos de la Norma Foral, el nuevo régimen fiscal aprobado por las Juntas Generales de Bizkaia va más allá, en cumplimiento de objetivos de diversa naturaleza, e introduce importantes novedades en la regulación tanto de la tributación de las ESFLs, como de la incentivación fiscal de la actividad de mecenazgo que contribuye cada vez en mayor medida a la financiación de la actividad desarrollada por ellas.

Diversos factores han provocado una nueva reflexión sobre la configuración de la fiscalidad que desde 2004 afecta a este tipo de entidades, cuyo fruto es la Norma Foral mencionada. Así, y junto con las múltiples modificaciones del sistema tributario de Bizkaia introducidas a lo largo del tiempo en el ámbito de la imposición directa que han ido incorporándose a este régimen especial, hay que destacar que el marco jurídico regulador de las entidades sin ánimo de lucro en el País Vasco, cuya competencia corresponde a la Comunidad Autónoma, también ha sido objeto de revisión y actualización y se encuentra establecido en la actualidad por la Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones del País Vasco, y por la Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco. Asimismo, las tendencias globalizadoras actuales, la demanda de la actuación de las entidades sin ánimo de lucro y su reconocimiento social, junto con la operatividad de las mismas y de sus mecenazgos son elementos que deben ser tenidos en cuenta en la nueva configuración de su fiscalidad.

..//..



**JUAN AZOFRA MENCHACATORRE**  
Senior Manager EY Abogados

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. BENEFICIOS EMPRESARIALES
- III. INTERESES Y CÁNONES
- IV. DIVIDENDOS
- V. GANANCIAS DE CAPITAL
- VI. OTRAS CONSIDERACIONES
- VII. CONCLUSIONES

## CONTENIDO

Como es conocido, el pasado referéndum británico del 26 de junio de 2016 puso de manifiesto el deseo de salida del Reino Unido de la Unión Europea (UE) y un nuevo marco de relaciones con potenciales impactos relevantes en múltiples aspectos de la vida económica de las empresas con intereses a ambos lados del Canal de La Mancha.

En cualquier caso, este Brexit, como coloquialmente se conoce a este proceso de salida, ha resultado ser un proceso largo, arduo y complejo cuyo desenlace, a día de hoy, es incierto debido a la falta de refrendo del parlamento británico al acuerdo de salida pactado entre el Gobierno Británico y las instituciones de la UE.

El procedimiento para la retirada voluntaria y unilateral de un país de la UE se encuentra regulado brevemente en el artículo 50 de Tratado de la UE (1) :

1. Todo Estado miembro podrá decidir, de conformidad con sus normas constitucionales, retirarse de la Unión.
2. El Estado miembro que decida retirarse notificará su intención al Consejo Europeo. A la luz de las orientaciones del Consejo Europeo, la Unión negociará y celebrará con ese Estado un acuerdo que establecerá la forma de su retirada, teniendo en cuenta el marco de sus relaciones futuras con la Unión. Este acuerdo se negociará con arreglo al apartado 3 del artículo 218 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El Consejo lo celebrará en nombre de la Unión por mayoría cualificada, previa aprobación del Parlamento Europeo.
3. Los Tratados dejarán de aplicarse al Estado de que se trate a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo de retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación a que se refiere el apartado 2, salvo si el Consejo Europeo, de acuerdo con dicho Estado, decide por unanimidad prorrogar dicho plazo.
4. A efectos de los apartados 2 y 3, el miembro del Consejo Europeo y del Consejo que represente al Estado miembro que se retire no participará ni en las deliberaciones ni en las decisiones del Consejo Europeo o del Consejo que le afecten.

La mayoría cualificada se definirá de conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 238 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

5. Si el Estado miembro que se ha retirado de la Unión solicita de nuevo la adhesión, su solicitud se someterá al procedimiento establecido en el artículo 49.

Atendiendo a dicho precepto, el propio resultado del referéndum no supone un cambio automático en la relación entre la UE y Reino Unido, sino que dicho cambio se producirá cuando se adopte el acuerdo de salida, o bien si transcurrido el plazo de dos años no se hubiese llegado a ningún acuerdo, salvo que el Consejo Europeo acuerde ampliar dicho plazo. Precisamente, la falta de un acuerdo nos lleva a la situación de prórroga en la que estamos hasta el 31 de octubre de 2019, sin qué nadie sepa que ocurrirá después.

La fiscalidad no es ajena a esta situación de incertidumbre. Será necesario esperar al resultado de la negociación del Reino Unido con la UE para conocer las implicaciones fiscales definitivas de dicha retirada, pero está claro que un escenario de salida sin acuerdo, o Brexit duro, puede tener unas implicaciones fiscales muy perniciosas para el intercambio de bienes y servicios entre residentes de la UE y residentes de Reino Unido.

..//..



**ALFONSO DEL CASTILLO BONET**  
Asociado Senior de Cuatrecasas

### CONTENIDO

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (TEAFG), de 14 de junio de 2018, plantea cuál es la calificación jurídica de una devolución derivada de una solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF, por proceder la aplicación de una exención no contemplada en la autoliquidación original. La diferente calificación como devolución de ingresos indebidos —posición del obligado tributario— o como devolución derivada de la normativa del tributo —posición de la Administración, ratificada por el TEAFG— afectará al cómputo de los intereses.

Supuesto de hecho de la resolución:

De acuerdo con la resolución, las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013 arrojaron un resultado a devolver —dato clave para la resolución de la reclamación, según el TEAFG— de 328,73 euros, 1.868,44 euros y 2.862,91 euros, respectivamente.

Posteriormente, con fecha 17 de junio de 2016, el reclamante presentó sendas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones citadas, en las que pedía la aplicación de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero; «y que, en consecuencia, le sean devueltas las cantidades pertinentes, con los intereses que, en su caso, le puedan corresponder».

El Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos estimó la solicitud de reconocimiento de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, modificando el apartado de los rendimientos del trabajo e incrementado la devolución resultante de la autoliquidación. No obstante, limitó los intereses de demora sobre las cuotas adicionales devueltas, calculándolos desde el 17 de diciembre de 2016. Es decir, calculó intereses desde la superación del plazo de seis meses para resolver la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Debate jurídico planteado por la resolución:

La cuestión jurídica discutida es si la rectificación de la autoliquidación, de conformidad con el artículo 116.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, determinó una devolución de ingresos indebidos o una devolución derivada de la normativa del tributo. En el primer caso, la restitución de los intereses debe computarse desde el momento en que se produjo el ingreso; mientras que en el segundo caso la devolución de intereses procede únicamente si la devolución se ordena pasados más de seis meses desde la solicitud de rectificación.

A este respecto, como recuerda el TEAFG, el artículo 31 de la Norma Foral 2/2005 regula las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, en los siguientes términos:

«1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la evolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el Artículo 26 de esta Norma Foral, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución».

..//..



**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
 Director Carta Tributaria

## RESUMEN

Celebradas las Elecciones Generales convocadas para el 28 de abril de 2019, apagados los ecos de la campaña electoral y ganados los votos que «había que ganar», el Gobierno, ahora sí en funciones, reconoce la realidad de las cifras comprometidas con la UE que producen vértigo, que ponen en peligro el bienestar social. Para la financiación del gasto público, se volverá a contar con el «contribuyente neto» de cuyo desmedido esfuerzo fiscal nadie quiere hablar. Confiemos en que el Tribunal Supremo siga postulando la defensa a ultranza del principio de seguridad jurídica y de la buena administración que se prevé en el artículo 41 de la Carta de Niza y está implícito en nuestro sistema constitucional. En cuanto al Tribunal Constitucional, poco cabe esperar, aun cuando ahora se le ha presentado la posibilidad de enmendar su sinuosa trayectoria en materia de Reales Decretos-ley precisamente cuando puede que un futuro inmediato se siga utilizando como forma de gobernanza a falta de los apoyos parlamentarios pertinentes.

## CONTENIDO

Comenzábamos el Editorial correspondiente al mes de marzo 2019, citando aquellos Reales Decretos-ley que, tras la disolución de las Cortes Generales (XII Legislatura), se encontraban pendientes de convalidación por la Diputación permanente del Congreso de los Diputados, circunstancia, decíamos, que no era excepcional, pues ya se dio en algunas Legislaturas anteriores, si bien en situaciones políticas menos complejas que la existente al cierre de la citada XII Legislatura, por lo que en aquellos tiempos no llegó a plantearse la cuestión de cómo llevar a cabo —disueltas las Cámaras Legislativas— la tramitación como proyectos de ley de los Reales Decretos-ley convalidados. Como veremos seguidamente, nos hemos quedado con la duda.

Era de temer que la cuestión de la convalidación o derogación de los Reales Decretos-ley antes mencionados sería controvertida, como también era motivo de preocupación que, de producirse la convalidación, se acordase la no tramitación como leyes ordinarias de las citadas disposiciones con fuerza de Ley del Poder Ejecutivo. Y los temores no eran infundados.

En primer lugar, todos los Reales Decreto-ley a que hacemos referencia en el párrafo anterior, fueron convalidados por mayoría (ninguno por unanimidad) en la sesión número 9 celebrada el día 3 de abril de 2019 por la Diputación Permanente del Congreso de los Diputados (Cortes Generales. Diario de sesiones del Congreso de los Diputados. Pleno y Diputación Permanente. Año 2019 XII Legislatura. Núm. 185); en segundo lugar, se rechazó la petición de que tres [únicos respecto de los que se formuló la correspondiente propuesta] del total de Reales Decretos-ley convalidados se tramitaran como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

Así pues, ninguno de los Reales Decretos-ley mencionados en el párrafo anterior se tramitarán como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia. Se ha eludido por tanto, en relación con materias muy controvertidas, que las Cámaras legislativas, representativas de todos los ciudadanos, pudieran debatir y votar las diversas medidas adoptadas por un Poder Ejecutivo que de hecho ya estaba, o lo debía haber estado, en funciones, aun cuando en «Derecho» seguía habilitado para el ejercicio de sus plenas facultades y, por tanto, ostentar la autoría de los viernes sociales/negros (cuestión de «inteligencia política» en la aplicación de la Ley 50/1997, del Gobierno, cuyo artículo 21, como dijimos en su momento, exige una reforma sustancial e inmediata, si ciertamente se quieren evitar en el futuro torticeras maniobras preelectorales).

Contra uno de los más arriba relacionados Reales Decreto-ley, el 6/2019, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, se ha interpuesto recurso de inconstitucionalidad admitido recientemente a trámite por el Tribunal Constitucional. Según la nota difundida por la Oficina de Prensa (Gabinete del Presidente), los recurrentes consideran que el Real Decreto-ley impugnado ha podido vulnerar el art. 86.1 de la CE al no concurrir razones de extraordinaria y urgente necesidad.

Estamos pues ante la oportunidad de que el Tribunal Constitucional revise [pocas esperanzas caben] su reiterada doctrina interpretativa del artículo 86.1 de la CE a la vista del uso/abuso que se ha hecho de los Reales Decretos-ley en los últimos años, ya fuere por razón de la «eterna» crisis económica como por la carencia de apoyos parlamentarios suficientes, como comentara Elisa de la Nuez (El Mundo, 9 de abril de 2019):

«El problema reside en que por primera vez en democracia un Gobierno al constatar la dificultad de legislar con normalidad ha decidido prescindir del Parlamento sistemáticamente y, además, lo ha basado en la imposibilidad de gobernar de otra manera.»

Al respecto de la indicada conclusión crítica, un apunte adicional sin ánimo de crítica alguno: de la singular forma de gobierno a que se refiere el comentario más arriba expuesto «disfrutó», tanto el Gobierno con el que se cerró la XII Legislatura, como el que ejerció sus funciones al inicio de la misma. En ambos casos, formas de ignorar a la ciudadanía.

..//..



**ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

### CONTENIDO

El citado Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE) se regula en los artículos 1 a 11, integrantes del título I de la ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

El apartado I del preámbulo de la citada ley fundamenta en la protección del medioambiente, a que impele el artículo 45CE, la aprobación del IVPEE y de los demás impuestos que contempla dicha norma, que son los que gravan la producción de combustible nuclear gastado y residuos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y también el que recae sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, regulados ambos en el título II de la LIVPEE. Por su parte, el apartado II del preámbulo, que alude específicamente al IVPEE, justifica también su aprobación en "favorecer el equilibrio presupuestario" (justificación que, a simple vista, parece más sincera); añadiendo que el impuesto grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica "cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan... la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro". Alusiones estas últimas relativas a los costes, que parece deberían dar lugar –en su caso, y también a simple vista–, más que a la exigencia de impuestos, a la de las correspondientes contribuciones especiales y/o tasas.

El artículo 1 de la ley 15/2012 califica al IVPEE de "tributo de carácter directo y naturaleza real", calificación a cuyo análisis se va a circunscribir el presente comentario editorial, en cuanto determinante de su adecuación o no al ordenamiento de la UE, y que se cuestiona en el Auto del TSJV, de 5 de marzo de 2019, mencionado en el subtítulo de este trabajo.

Lo cuestiona inicialmente dicho Auto en el Razonamiento Jurídico segundo, que alude a las "disposiciones de la Unión Europea afectadas", al señalar que "atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria". Y se opone también el citado Auto del TSJV a su calificación como impuesto directo en su Razonamiento Jurídico tercero, que contiene los "fundamentos de la cuestión prejudicial", en cuyo párrafo inicial, al exponer las críticas más relevantes que motivan la conveniencia de plantear la interpretación del IVPEE ante el TJUE, señala en primer lugar la de su calificación, concluyendo que "pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto".

Buena parte de este Razonamiento Jurídico tercero (en adelante RJ) lo dedica el referido Auto del TSJV a fundamentar esta conclusión, en los términos que, sintética y valorativamente, se van a exponer en los párrafos siguientes.

El primer argumento del TSJV, expuesto en el número 1 del referido RJ tercero, es que recientemente el Gobierno aprobó el Real Decreto 15/2018, estableciendo una exención total por seis meses del IVPEE con la "intención de reducir la factura eléctrica de los consumidores". Debe decirse que no parece este por sí solo un argumento definitivo en pro del carácter indirecto del impuesto, porque una reducción de los impuestos directos también podría generar una minoración de los precios de los productos y servicios. Y como se expondrá después, precisamente las empresas productoras de energía eléctrica tienen, con mayor facilidad que otras, la posibilidad de repercutir en las facturas de sus servicios las cargas de los impuestos directos que hayan soportado.

La alusión a la jurisprudencia del TJUE que contiene el número 3 del auto del TSJV que se comenta, le sirve también a este último tribunal para reafirmarse en la calificación del IVPEE como impuesto indirecto. No obstante, de dicha jurisprudencia (sentencias de 28 de noviembre de 2017, asunto C-514/16, de 30 de mayo de 2018, asunto C-390/17, y de 4 de abril de 2015, asunto C-2014) apenas se extrae otra conclusión sino la de que, para el Derecho de la UE, la calificación de un tributo como directo o indirecto "responde a una noción autónoma europea que... ha de construirse con categorías de este ordenamiento jurídico transnacional en función de las características objetivas del tributo, a tenor de su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación que le atribuye el Derecho nacional". Pero más allá de lo que se indicará después sobre la relevancia que cabe darle a esta referencia jurisprudencial, tampoco parece que estos criterios de la jurisprudencia del TSJUE para construir las categorías y orientar las calificaciones jurídicas sea exclusivo del derecho de la Unión, sino que es común a cualquier ordenamiento jurídico occidental, y desde luego al español. Así, los criterios de interpretación de las normas que trascienden a su significado literal, esto es, los que atienden al contexto, a los antecedentes históricos y legislativos, a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y al espíritu y finalidad de dichas normas, son todos ellos criterios generales recogidos en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que, por eso mismo, se proyectan también sobre el ordenamiento tributario y orientan la labor de cualquier intérprete en busca de la "verdadera naturaleza" y significado de sus normas, "con independencia" de lo que les atribuya el derecho positivo. El complemento de estos criterios de interpretación de las normas es la previsión del artículo 13 de la LGT sobre la calificación de las obligaciones tributarias, que, como es sabido, ha de hacerse "cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

..//..



**JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
**Doctor en Derecho por la Universidad de Granada**  
**Abogado**  
**Asesor fiscal**

## RESUMEN

El artículo analiza determinadas repercusiones interpretativas que en nuestro ordenamiento vuelca el régimen fiscal especial de la reestructuración empresarial sobre conceptos impositivos que no se inscriben en su ámbito armonioso, como el IVA y el ITPAJD. Por otra parte se aborda el supuesto de no devengo en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en caso de consumación de operaciones de reestructuración tuteladas por el régimen fiscal especial.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Beneficios fiscales para las operaciones de reestructuración en el marco de la imposición indirecta
  1. El Régimen especial y el IVA
  2. El Régimen especial y el ITPAJD
- III. La directiva 90/434 y el IIVTNU
- IV. Subsunción del no devengo dentro del régimen
- V. Referencias a la declaración de inconstitucionalidad
- VI. Naturaleza jurídica del no devengo
- VII. Aportaciones efectuadas por personas físicas
- VIII. Bibliografía

## CONTENIDO

La Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, introdujo la metodología del diferimiento impositivo, que, en síntesis, bloquea condicionadamente la tributación de las plusvalías que provocaría la consumación de estas operaciones conforme al régimen genérico, en la imposición sobre la renta, introduciendo un complejo régimen de excepción, teniendo en cuenta que además el connatural estatuto jurídico de estos negocios (tanto sustantivo como tributario) se reconoce como cualificado. La Directiva ha sido traspuesta en nuestro ordenamiento (Art. 76 a 89 de la Ley del Impuesto sobre sociedades, en adelante LIS), conformándose el denominado “régimen fiscal especial de la reestructuración empresarial”.

Debe ponderarse que el tejido normativo que conforma el régimen especial incorpora connotaciones interpretativas muy singulares, insertando unas definiciones tributarias de operaciones, entrelazadas a la salvaguarda del objetivo de reestructuración, así como una delicada institución subrogatoria y una controvertida cláusula antifraude, cristalizando un subsistema de excepción, con lo que las soluciones que pueden alumbrarse en su sede deben circunscribirse a su ámbito objetivo.

La fiscalidad de estas operaciones, como subsistema cualificado<sup>1</sup>), sita en una fase todavía incipiente, debiera componer un cuerpo armonioso segmentado dentro del más amplio campo de los beneficios fiscales otorgados a los cauces de transmisión de empresas.

Ahora bien, en ocasiones debe desconocerse que el título traslativo lo constituye una de estas cualificadas operaciones y atender al simple reverso de la transmisión de empresa, pues en otro caso pueden derramarse interferencias, en virtud de la magnética expansión de unas coordinadas interpretativas singulares ceñidas al régimen especial estricto. Subyace de esta manera cierto desorden sistemático que provoca una problemática solapada, un grado de interferencia tácita que proyecta el régimen sobre beneficios fiscales dispersos, sitos en sede de la imposición indirecta.

..//..

**JUAN MARTÍN QUERALT****Catedrático de Derecho Financiero y Tributario****Abogado****Director y miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria Revista de Opinión****CONTENIDO**

Las reformas producidas a partir de 2010 en el ámbito tributario y en el ámbito penal han alterado los cimientos de un edificio que se vanagloriaba de su solidez y firmeza. La prescripción —uno de los pilares sobre los que se asienta el principio de seguridad jurídica— se ha visto azacaneada por doquier, introduciendo sensibles perplejidades en el día a día de la aplicación de nuestro Derecho.

La reforma de la prescripción realizada por la Ley 34/2015, entronizada en la vigente Ley General Tributaria, y que ha tenido un espléndido causahabiente en la regulación del 720 —bienes y derechos en el extranjero—, ha planteado y sigue planteando problemas a diario. Y es que no es fácil aplicar el rodillo sobre instituciones que, como ocurre con la prescripción, tienen una sólida historia tras de sí. El desaguisado que tan novedosa reforma ha provocado trae a la mente el sueño de Tomás Moro, Lord canciller de Enrique VIII, finalmente sacrificado por su antaño valedor, cuando en su diseño de la isla Utopía, nos daba cuenta de que:

«Tienen pocas leyes, pero suficientes para sus Instituciones. Lo que primeramente critican en los demás pueblos es el infinito número de Leyes e interpretaciones que, con todo, no son nunca suficientes. Consideran extremadamente injusto encadenar a los hombres con tales Leyes, tan numerosas que es imposible leerlas todas y tan oscuras que bien pocos pueden entenderlas. Así han suprimido todos los abogados que defienden las causas... No hay abogados entre ellos porque los consideran gente cuya profesión consiste en disfrazar la realidad. La experiencia les ha enseñado que es preferible que cada cual defienda su pleito y exponga al Juez lo que habría manifestado a su defensor...»

Pues por aquí no hemos seguido sus consejos. Leyes las tenemos todas... aunque ahora sentimos mayor estima por los Decretos Leyes. De pareceres administrativos tampoco andamos huérfanos. Y así andamos. Obligando a que el Tribunal Supremo tenga que poner algo de orden en tan apacible mesnada. Y a fe que lo está haciendo sin parar y con la mejor de las intenciones.

Hace unos días, el pasado 14 de marzo, la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante Auto n.o. 2881/2019 (rec. 7716/2018. Ponente: F.J. Navarro Sanchis) ha admitido la concurrencia de interés casacional objetivo y, consiguientemente, admitido el recurso de casación, con el fin de que el Tribunal pueda «Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de aquélla, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos, previos a la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos.»

Las normas jurídicas que deben ser objeto de interpretación son los artículos 115.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y 109 de la Ley 230/1963, General Tributaria, en relación con los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria vigente y 24 de la LGT de 1963.

No lo tiene fácil el Tribunal. Como puede apreciarse con la sola lectura del documentado y preciso Auto al que nos referimos. La prueba más evidente de su dificultad es que, más allá de las Sentencias que se citan en el referido Auto y de los votos particulares que a las mismas se han formulado, es ya la tercera vez que el Supremo ha admitido un recurso de casación sobre este problema.

Como el propio Auto recoge, ya el 12 de febrero de 2018 —recurso de casación 6276/2017— y el pasado 8 de enero de 2019 —recurso de casación 5820/2018—, la Sección Primera ya admitió a trámite recursos de casación en los que se planteaba el problema que ahora se reitera, lo que es suficientemente ilustrativo de la frecuencia con que se manifiesta.

../..



**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### RESUMEN

El Tribunal Supremo, siguiendo el pronunciamiento de julio de 2018 dictado en materia de prueba, va solventando los grandes dilemas que plantea la interpretación de la doctrina del TC sobre la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En los fallos más recientes, se interpreta que los gastos de urbanización no podrán formar parte del valor de adquisición, que no cabe ninguna otra interpretación de la norma que regula la base imponible del tributo, así como que no puede exigirse a la Administración que acredite que se ha producido el hecho imponible si el contribuyente no ha demostrado mínimamente que tal presupuesto no ha tenido lugar, dado que la normativa continúa incluyendo una presunción que debe considerarse como *iuris tantum* de realización del hecho imponible.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. JURISPRUDENCIA SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU
  - 2.1. No caben otras fórmulas matemáticas alternativas para cuantificar la base imponible
  - 2.2. Los gastos de urbanización no integran el valor de adquisición de los terrenos
- III. CARGA DE LA PRUEBA Y PRESUNCIÓN IURIS TANTUM DE EXISTENCIA DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

### CONTENIDO

A partir de un pronunciamiento jurisprudencial, que pretendía sentar las bases de lo que sería el análisis de la casuística posterior, el Tribunal Supremo va solventando los problemas que continúa planteando la interpretación de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana —IIVTNU, en adelante—.

En particular, se ha pronunciado sobre la inidoneidad de la fórmula matemática que se había defendido como un posible correctivo a la normativa, por algunos Juzgados y Tribunales, como un mecanismo alternativo a la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto. También ha abordado la discusión sobre los componentes del valor de adquisición a los efectos de la determinación de la pérdida que puede haberse producido con la transmisión del terreno. Por último, insiste en la atribución de la carga de la prueba al contribuyente sobre la inexistencia de ganancia, exigiendo que la Administración acredite, sólo de contrario.

..//..



**GERMÁN ORÓN MORATAL**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Jaume I de Castelló

## RESUMEN

Los intereses de demora tributarios pueden ser satisfechos o cobrados por los contribuyentes, conforme a los distintos supuestos que la ley prevé que sean objeto de devengo. Si ha habido hasta hace poco un interesante debate sobre su admisión como gasto deducible, cuando se pagan por sujetos que llevan a cabo actividades económicas, actualmente, para el resto de sujetos pasivos del IRPF, se está dando lugar a uno nuevo, también ante los tribunales, sobre su consideración como ganancia patrimonial cuando se perciben, o como pérdida cuando se satisfacen, existiendo diversas posiciones a la vista de las sentencias existentes, y sobre las que se analizan aquí sus fundamentos.

## SUMARIO

- I. LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS
- II. LOS INTERESES Y SU VINCULACIÓN CON EL PRINCIPAL DEL QUE ACCEDEN
- III. LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS COMO GASTO DEDUCIBLE O INGRESO FINANCIERO PARA SOCIEDADES Y EMPRESARIOS
- IV. LA RELEVANCIA DEL PAGO O COBRO DE INTERESES DE DEMORA POR PERSONAS FÍSICAS QUE NO REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

## CONTENIDO

Como disponen los arts. 25 y 26 LGT, los intereses de demora son una obligación tributaria accesoria que se exige a los obligados tributarios y a los sujetos infractores, como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, o del cobro de una devolución improcedente. El mismo art. 26 LGT enumera, sin agotarlos, supuestos de devengo de los intereses de demora, y aun siendo todos ellos supuestos de devengo legal y no convencional, no se distingue en sus consecuencias sobre si obedecen a una demora autorizada o consentida (aplazamiento o suspensión), o a un incumplimiento, culposo o no.

Pero también en las obligaciones económicas de la Hacienda Pública previstas en la LGT puede darse esta obligación accesoria, como se contempla para los casos de devoluciones derivadas de la normativa del tributo (art. 31 LGT), devoluciones de ingresos indebidos (art. 32 LGT) o reembolso de los costes de garantías (art. 33 LGT).

Tanto cuando el obligado al pago de los intereses sea el particular, como cuando lo es la Administración, se contemplan distintas hipótesis de cuantificación de esos intereses, siendo excepción que su importe sea coincidente con el interés legal.

La problemática de la cuantificación de los intereses excede el ámbito de las cuestiones que aquí se van a abordar, pues nos centraremos en las consecuencias que tienen para los contribuyentes los cobros y pagos de los correspondientes intereses una vez ya liquidados, esto es, en qué medida los percibidos pueden ser gravados o no y los satisfechos puedan ser deducibles o no, en los impuestos directos sobre la renta.

Quizá por la actuación de la AEAT iniciada hace unos años sobre los intereses de demora, de la que se hicieron eco los medios de comunicación en 2016, aun cuando no hubiera mención especial en el Plan de control tributario de ese año —o puede que ello no tenga relación alguna—, lo cierto es que en 2018 se han dictado algunas sentencias con pronunciamientos dispares sobre las consecuencias tributarias que pueden tener el cobro y el pago de intereses de demora, y que van más allá de la cuestión de si son o no gasto financiero tras la entrada en vigor de la vigente ley del Impuesto sobre sociedades.

Tradicionalmente, en relación con la tributación de los intereses percibidos, no ha habido controversia en relación con los denominados remuneratorios, calificándose según sean las circunstancias como rendimiento del capital o de actividad económica.

En relación con los intereses indemnizatorios o moratorios, que cumplen la función de resarcir al acreedor, del daño que se considera le causó el deudor de suma de dinero o por otras acciones, por haber incurrido en mora en el cumplimiento de su obligación, la situación no siempre ha estado tan clara como para los intereses remuneratorios.

..//..



**ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

Este artículo tiene por objeto analizar las últimas sentencias del Tribunal Supremo en relación con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 57/2017, de 11 de mayo de 2017. También se hace referencia a la nueva cuestión de inconstitucionalidad presentada. Finalmente, se extraerán las conclusiones más importantes de la doctrina del Tribunal Supremo que, mientras no sea aprobada la modificación legal del impuesto, es la que debe guiar en este momento la actuación de los órganos administrativos y judiciales.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO
- III. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PARA EL CASO DE PLUSVALÍA
- IV. CONCLUSIONES

### CONTENIDO

En numerosas ocasiones hemos analizado en Carta Tributaria Revista de Opinión las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (conocido popularmente como Impuesto de Plusvalía).

En concreto, en la revista de abril de 2017 (Carta Tributaria Revista de Opinión n.º 25/2017) se analizó la primera de las sentencias que cuestionaban la regulación del impuesto, la relativa al territorio foral de Guipúzcoa.

Posteriormente, en la revista de julio de 2017 (Carta Tributaria Revista de Opinión n.º 28/2017) se estudió la sentencia referida a la normativa estatal, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Después, en la revista de abril de 2018 (Carta Tributaria Revista de Opinión n.º 37/2018) se trató el proyecto de reforma del impuesto para cumplir con el mandato del Alto Tribunal.

En la revista de agosto y septiembre de 2018 (Carta Tributaria Revista de Opinión n.º 41-42/2018) se analizó la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio, que, decíamos entonces, vino a resolver las dudas en cuanto al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional.

Y, por último, en la revista de marzo de 2019 (Carta Tributaria Revista de Opinión n.º 48/2019) se analizaron diversas sentencias del Tribunal Supremo de diciembre de 2018, en las que cabe destacar la extensión que se hace de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional a los supuestos de transmisión a título lucrativo, que no fueron tratados por el Alto Tribunal en sus sentencias de inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan el Impuesto.

En esta ocasión, vamos a analizar las sentencias más relevantes producidas por el Tribunal Supremo en lo que va de año, así como la cuestión de inconstitucionalidad recientemente planteada por un juzgado de Madrid y admitida a trámite por el Tribunal Constitucional, esta vez relativa a los supuestos de ganancia patrimonial.

../..



**LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

### RESUMEN

La tributación de las pensiones de jubilación percibidas por exfuncionarios de las Naciones Unidas y de sus Organismos especializados está siendo objeto de interpretación divergente por parte de los Tribunales Superiores de Justicia y por la doctrina Administrativa. Por un lado, el Tribunal Económico Administrativo en fecha de 5 de abril de 2018 ha resuelto en unificación de criterio que estas pensiones de jubilación no están exentas de tributación de acuerdo con la Convención de Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas y de sus Organismos Especializados. Por otro lado, la doctrina jurisdiccional de los Tribunales Superiores de Justicia, entienden que las pensiones de jubilación de estos trabajadores internacionales, sí que deben verse amparadas por la exención reconocida a los salarios y emolumentos procedentes del trabajo realizado por estos funcionarios. Así las cosas, resulta necesaria una sentencia por parte del Tribunal Supremo que fije de manera definitiva la cuestión, o que se accione el mecanismo de interpretación de las Convenciones a través del planteamiento de la cuestión ante la Corte Internacional de Justicia.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NORMATIVA APLICABLE
- III. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN
- IV. INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

Actualmente, la tributación de las pensiones de jubilación de los extrabajadores de Organismos Internacionales (OCDE, Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, Naciones Unidas) con residencia fiscal en España, es un tema nada pacífico.

La interpretación del carácter de las pensiones percibidas por aquellos trabajadores que han finalizado sus servicios en un organismo internacional y que reciben del mismo una renta por su jubilación es dispar.

Cabe anticipar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de noviembre de 1947 (en adelante COE), y la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, de 13 de febrero de 1946 (en adelante CPINU), a las cuales se ha adherido España, están exonerados de tributación los sueldos y emolumentos percibidos por los funcionarios de las Naciones Unidas y de sus Organismos Especializados.

Así, mientras los trabajadores se encuentran en activo, no existe ninguna duda de que los rendimientos que perciben por su trabajo desarrollado para tales organismos internacionales no deben ser gravados en España, en virtud de aplicación de los instrumentos internacionales de los que nuestro país forma parte.

Ahora bien, la duda se plantea cuando el funcionario o trabajador del organismo internacional cesa en su actividad por motivos de jubilación y empieza a cobrar las prestaciones de jubilación que ha ido devengando a lo largo de su trayectoria laboral o profesional.

Por un lado, la doctrina administrativa es reticente a admitir que las pensiones de jubilación se vean amparadas por lo dispuesto en las Convenciones Internacionales, entendiéndose que estas exenciones sólo aplicarían en aquellos supuestos en los que nos encontremos con funcionarios en activo.

Por otro lado, la doctrina jurisdiccional de los Tribunales Superiores de Justicia es más favorable a aplicar la exención de tributación de las prestaciones recibidas por los funcionarios con objeto de su jubilación, realizando una interpretación menos restrictiva de lo dispuesto en la normativa supranacional.

..//..



**FERNANDO SIXTO DE TORRES ROMO**  
«Off Counsel» de «Tax Litigation», Garrigues Valencia

### RESUMEN

Se analiza en este artículo la evolución de un contencioso, iniciado en 2004, sobre los requisitos exigidos para disfrutar de los beneficios fiscales previstos para las Instituciones de Inversión Colectiva que se cerró en falso con la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre y el carácter interpretativo que a la misma le atribuyó el TEAC, privando a la Administración tributaria de la facultad para liquidar tributos por incumplimiento de dichos requisitos sin contar previamente con un acuerdo de revocación o suspensión de la condición de IIC dictado por la CNMV. La Disposición Final 16ª del frustrado Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 2019 anticipa la más que previsible reedición de la controversia, sea cual sea el signo político de futuros gobiernos.

### SUMARIO

- I. NUEVA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS DESDE 1 DE ENERO DE 2019
- II. LAS SICAV EN LOS PLANES DE INSPECCIÓN DE 2004
- III. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
- IV. LA APLICACIÓN DE SANCIONES
- V. LA PRIMERA REDACCIÓN DE LA DA 3ª DE LA LEY 23/2005
- VI. EL REQUISITO DE LOS 100 ACCIONISTAS EN LA DOCTRINA DEL TEAC
- VII. RÉGIMEN DE IIC Y CLÁUSULAS GENERALES ANTIABUSO
- VIII. IIC Y RÉGIMEN DE FUSIONES PROTEGIDAS
- IX. A MODO DE SÍNTESIS

### CONTENIDO

En el ajedrez, el «endgame» es la parte final de la partida, con pocas piezas en el tablero, lo que hace cada vez más previsible el resultado y que los movimientos respondan a estrategias más claras y directas, aunque a veces sorprendan. A una situación de este tipo pareció aludir Samuel Beckett —premio Nobel de Literatura 1969— en la obra de teatro de la que he tomado prestado el subtítulo del presente artículo, porque esta es la sensación que genera la Disposición final décima sexta del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 remitido al Congreso por el anterior Gobierno, en la que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la Ley, se proponía dar nueva redacción a la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, que quedaba como sigue:

«La Administración tributaria podrá comprobar, a los exclusivos efectos de la aplicación del tipo de gravamen establecido en la letra a) del apartado 4 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que el número de accionistas requerido a las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4.»

Si esta norma —u otra con finalidad similar— se aprueba, habremos llegado a la fase final de una controversia que se inició en 2004 cuando la Inspección de los tributos comenzó a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de las entonces denominadas SIMCAV, aplicando el régimen general, dando por supuesto que contaba con esta competencia. El análisis de las tesis contrapuestas defendidas por la Administración tributaria y los contribuyentes, en los procedimientos de revisión que siguieron a aquellas actuaciones y la reacción del legislador de 2005, destinada a poner fin al debate, permite comprender mejor la razón de ser de este posible giro legal (aunque hasta ahora fallido) y hacer una evaluación de las probabilidades de que prospere reabriendo la controversia, ahora renovada, tanto por los cambios legislativos habidos en la normativa tributaria y en el marco regulatorio de las Instituciones de Inversión Colectiva, como por la muy distinta realidad social en que se aplica su régimen fiscal especial.

..//..



**LUÍS CARLOS HERNANDO OREJANA**  
**Doctor en Derecho**

## RESUMEN

A la luz de la interpretación que viene haciendo el Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de los artículos que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos (plusvalía), declarada por las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero, 1 de marzo, referidas a los territorios de Guipúzcoa y Álava y de 11 de mayo, respecto al territorio común, todas ellas de 2017, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de aumentos de valor, se analiza el carácter confiscatorio del que pudiera adolecer este tributo en aquellos supuestos, sobre los que aún no se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, en los que producida una ganancia nominal mínima queda absorbida por la deuda tributaria generada, lo que resulta contrario al artículo 31 de la Constitución, así como gravar plusvalías totalmente nominales que arrojan un resultado positivo al no tener en cuenta la inflación acaecida desde la adquisición del terreno hasta el momento de su enajenación, y ello al albur de la reciente cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado N.º 32 de lo Contencioso-Administrativo de Madrid, admitida a trámite por el Pleno del Tribunal, mediante Providencia dictada el 26 de marzo de 2019.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALCANCE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS: Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017
  1. Posiciones jurisprudenciales tras la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 59/2017
  2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 sobre la declaración de inconstitucionalidad de 11 de mayo de 2017
  3. Circular 13/2018 de la FEMP
  4. Crítica de la tesis maximalista a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 sobre la declaración de inconstitucionalidad.
  5. La carga de la prueba
    - A) Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2019
    - B) Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019
    - C) Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2019
- III. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: ANALISIS DE LA FORMULA MATEMATICA DE CÁLCULO
  1. La posición de la Federación Española de Municipios y Provincias y la Dirección General de Tributos sobre la Fórmula de Cálculo
  2. La posición de la doctrina
  3. La interpretación jurisprudencial
  4. Recurso de Casación en interés de Ley: Sentencia de 21 de junio de 2017
- IV. EXAMEN DEL CARÁCTER CONFISCATORIO DEL TRIBUTO
  1. Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica
  2. La devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica: la inflación debe ser tomada en cuenta para determinar el incremento del valor del suelo
  3. Cuestión de inconstitucionalidad
  4. Los gastos de urbanización. Doctrina del Tribunal Supremo
- V. CONCLUSIONES



# **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**



## CONSULTA DGT V0432-19

Fecha: 28 de febrero de 2019

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante es propietario de una vivienda de finalidad turística con arreglo al Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos, la cual arrienda a turistas por estancias cortas, es decir cede su vivienda a personas que se benefician de dicho servicio a través de intermediarios digitales.

#### CUESTION PLANTEADA

- Conocer a qué se refiere el párrafo del artículo 54.ter.4.c) respecto a "copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio", si ello se refiere a copia de documentos de identidad (como DNI o carnet de conducir) o pasaporte.
- ¿Durante cuánto tiempo hay que conservar dichas copias?

#### CONTESTACION

El artículo 54.ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) en adelante RGAT, y recientemente incorporado al Reglamento por el artículo 1.11 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos:

"1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

2. A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.

En todo caso quedan excluidos de este concepto:

- a) Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal.
- b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.
- A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.
- c) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.
- d) Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.

3. A los efectos previstos en el apartado 1, tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

- a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

- b) Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

- c) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.

- d) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

5. La Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

En relación a la primera cuestión planteada cabe señalar, que será válido cualquier documento oficial que permita la identificación completa de los beneficiarios de las viviendas con fines turísticos de acuerdo con los datos requeridos en la letra c) del artículo 54.ter.4 del RGAT.

En particular, documento nacional de identidad, número de identidad extranjero, pasaporte, etc.

Por lo que respecta a la copia del documento de identificación de las personas beneficiarias de la vivienda con fines turísticos a las que hace referencia el último párrafo de la letra c) del artículo 54.ter.4 del RGAT, se deberá conservar mientras la misma tenga trascendencia tributaria, siendo determinada esta última por el plazo de prescripción regulado en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0414-19**

**Fecha: 27 de febrero de 2019**

**Arts. 213, 216, 217, 219, 220, 244 y 249 L.G.T. (L58/2003)**

**CONTENIDO**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante expone que ha sido objeto de embargo de su nómina como consecuencia de la existencia de varias deudas contraídas contra la A.E.A.T. que tienen su origen en diversas liquidaciones en concepto de IRPF, las cuales al no haber sido recurridas en tiempo han devenido en firmes.

**CUESTION PLANTEADA**

¿Es posible interponer sobre las citadas liquidaciones reclamación vía judicial?

**CONTESTACION**

A la hora de contestar a la presente consulta, se parte de que ya ha transcurrido el plazo de interposición del recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa, como se deduce del texto de la consulta.

El apartado 1 del artículo 213 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) en adelante LGT:

"1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión.

b) El recurso de reposición.

c) Las reclamaciones económico-administrativas."

En este sentido, el artículo 216 de la LGT enumera los procedimientos especiales de revisión:

"a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.

b) Declaración de lesividad de actos anulables.

c) Revocación.

d) Rectificación de errores.

e) Devolución de ingresos indebidos."

Así, el apartado 1 del artículo 217 de la LGT en relación a la declaración de nulidad de pleno derecho señala lo siguiente:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal."

Señalando por su parte los apartados 1 y 2 del artículo 219 de la LGT relativos al procedimiento de revocación que:

"1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción."

Mientras que el primer párrafo del artículo 220.1 de la LGT establece en relación a la rectificación de errores lo siguiente:

"1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción."

Por último, señalar la procedencia, en su caso, del recurso extraordinario de revisión, de acuerdo con el artículo 244 de la LGT, el cual dispone en los apartados 1 y 5 lo siguiente:

"1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial."

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL****Fecha: 20 de marzo de 2019****Arts. 71, 72 y 73 L.G.T. (L58/2003)****Arts. 55 y 56 R.G.R. (RD939/2005)****Art. 14 Ley 47/2003****Arts. 1.195 y 1.196 C.Civil****RESUMEN**

La compensación de deudas regulada en el artículo 71 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, solo puede realizarse respecto de créditos reconocidos por la Hacienda Pública estatal cuando concurra en un mismo obligado la condición de acreedor y deudor de la misma.

**CONTENIDO****ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO: De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- La representación de AM S.L. solicitó con fecha 19.07.2013 la compensación de su deuda tributaria derivada de la autoliquidación mod. 111 en concepto de retenciones e ingresos a cuenta IRPF 2T-2013 por importe de 3.402,72 €, con la subvención por importe de 5.000,00 € concedida por el Servicio Valenciano de Ocupación y Formación de la Generalitat Valenciana, por resolución de 19.12.2012, en concepto de ayuda destinada al fomento del empleo estable de acuerdo con la Orden 26/2012 de 18 de junio de 2012, de la Consejería de Educación, Formación y Empleo (DOCV de 25 de junio).

La compensación fue denegada por acuerdo de 11.10.2013 porque "el crédito ofrecido en su solicitud de compensación no ha sido reconocido por el órgano competente al tiempo de dictarse el presente acuerdo".

En el acuerdo se citan como normas aplicables, además de las relativas al pago y a la impugnación del mismo, el artículo 14 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) y los artículos 55 y 56 del RGR.

2- Contra el acuerdo anterior, notificado el 21.10.2013, la representación de la interesada interpuso recurso de reposición mediante escrito presentado el siguiente día 15 de noviembre en el que alegaba la concesión de la subvención antes citada, adjuntando copia de la resolución de 19.12.2012.

El recurso fue desestimado por acuerdo de 13.12.2013, en el que se decía que "de acuerdo con la normativa vigente, solo es posible compensar ingresos tributarios y no subvenciones procedentes de otros organismos".

3- Disconforme con la desestimación del recurso de reposición, notificada el día 17.12.2013, la representación de la interesada interpuso la reclamación económico-administrativa 46-1161-14, por escrito presentado el 16.01.2014, en el que alega que en el acto impugnado no se indica la normativa en la que se basa. Cita además lo artículo 71 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 55 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR)

El TEAR ha dictado resolución estimatoria con fecha 30.09.2016 en la que razona lo siguiente:

CUARTO.-En el presente caso, el interesado presentó su solicitud de compensación por medios electrónicos, ofreciendo un crédito que identificó como ECON12/2012/617, Modelo crédito: 004 Tesoro no tributario, Importe crédito: 5000 y fecha reconocimiento crédito 19-12-2012, sin que resulte del expediente remitido a este Tribunal que a la solicitud, se acompañase documentación complementaria. No consta que se practicara requerimiento alguno para subsanar las evidentes deficiencias de la solicitud, no obstante, el órgano de recaudación procedió a denegarla por el siguiente motivo: "el crédito ofrecido en su solicitud de compensación no ha sido reconocido por el órgano competente al tiempo de dictarse el presente acuerdo".

..//..

## **CONSULTA DGT V0445-19**

**Fecha: 28 de febrero de 2019**

**Arts. 42 y 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

### **CONTENIDO**

#### **DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La consultante realiza una actividad por cuenta ajena y tiene una hija menor de 3 años a la que lleva a una guardería. La empresa en la que trabaja la consultante realiza los pagos de la guardería de su hija mediante el sistema "tickets guardería".

#### **CUESTION PLANTEADA**

Si tiene derecho al incremento de la deducción por maternidad previsto artículo 81.2 de la LIRPF.

#### **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) en adelante LIRPF, 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 LIRPF.

Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la LIRPF 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 no 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 LIRPF antes reproducido, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando no se tratara de retribuciones no dinerarias por corresponder a mediciones en el pago, a dichos gastos podría resultarles de aplicación la deducción prevista en el citado artículo 81 de la LIRPF, en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en dicho artículo. Si por el contrario, el pago por la empresa de los gastos de guardería mediante el sistema de tickets guardería tiene la consideración de retribución en especie exenta para la consultante en virtud del artículo 42.3.b) de la LIRPF, el importe de dichos pagos no dará derecho al incremento de la deducción de acuerdo con el último párrafo del artículo 81.2 de la LIRPF transcrito anteriormente.



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0402-19**  
**Fecha: 27 de febrero de 2019**  
**Art. 9 L.I.R.P.F. (L35/2006)**  
**Art. 48 L.G.T. (L58/2003)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Matrimonio de 68 años que, desde junio de 2016, se encuentra recorriendo el mundo con su autocaravana, habiendo estado en los últimos doce meses entre Argentina y Chile. Van a continuar hacia el norte de Sudamérica, de forma que prevén estar entre 3 y 4 años fuera de España.

### CUESTION PLANTEADA

Residencia fiscal y domicilio fiscal de los consultantes.

### CONTESTACION

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

El artículo 66.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone que:

"8. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario."

Habida cuenta de que la solicitud formulada en relación con los períodos impositivos 2016 y 2017 ha sido presentada con posterioridad al plazo establecido para la presentación de las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no resulta procedente su tramitación.

En relación con la determinación de la residencia fiscal de los consultantes en el período impositivo 2018 (o siguientes, en los que continuaran con su recorrido fuera de España), se ha de tener en cuenta que, en la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 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 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, los consultantes serán considerados contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributarán en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

Si, de acuerdo con los criterios anteriores, los consultantes fuesen residentes fiscales en España y al mismo tiempo pudieran ser considerados residentes fiscales en Argentina o Chile, de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas, se produciría un conflicto de residencia entre España y el otro Estado. Este conflicto se resolvería, respectivamente, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Buenos Aires el 11 de marzo de 2013 (BOE de 14 de enero de 2014), o de acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003 (BOE de 2 de febrero de 2004).

Si, como consecuencia de la resolución del conflicto de residencia entre las autoridades fiscales de ambos países, los consultantes fueran considerados residentes fiscales en España, serán considerados contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y deberán tributar en España por su renta mundial de acuerdo con la LIRPF y el Convenio de doble imposición en su caso, dependiendo de la fuente de renta de que se trate.

Por el contrario, si, como consecuencia de la resolución del conflicto de residencia, los consultantes resultasen ser residentes fiscales en Argentina o en Chile, tributarían en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), únicamente por las rentas procedentes de fuente española que pudieran obtener y resultasen sujetas según la normativa interna (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 el Convenio que, en su caso, resultase aplicable.

En relación con la segunda cuestión planteada, el artículo 48 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria, dispone, en su apartado 1, que: "El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria."

Y añade, en sus apartados 2, 3 y 4, lo siguiente:

"2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente."



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**
**Fecha: 9 de abril de 2019**
**Art. 242 L.G.T. (L58/2003)**
**Art. 77 RD1065/2007**
**Art. 98 L.I.R.P.F. (L35/2006)**
**Art. 64 R.I.R.P.F. (RD439/2007)**
**RESUMEN**

En los supuestos en los que se presente la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.

**CONTENIDO**
**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.-En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- Dª. Xx... (y en adelante "X" o simplemente "la obligado") presentó en plazo declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I.R.P.F. del ejercicio 2013, declarando unos rendimientos del trabajo de 5.405,92 euros, una B.I. General de 995,03 euros, y en Resultado a devolver de 108,12 euros.

2º.- Mediante un requerimiento del 14/07/2015, el Administrador de Monzón (Huesca) solicitó del obligado la presentación de:

< - Certificados de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones o ingresos a cuenta, y los datos de los que dispone la Administración por dichos conceptos.

- En particular justificar documentalmente los rendimientos de trabajo obtenidos por el concepto de empleada de hogar. >

3º.- La obligado contestó a ese requerimiento aportando un certificado aportado por una persona que le había pagado a ella 11.315,28 euros como retribuciones dinerarias del trabajo, y con unos gastos fiscalmente deducibles de 365,25 euros.

4º.- El 25/08/2015 la Oficina de Gestión de Monzón emitió a la obligado una notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, que aumentaba en 11.315,28 euros los rendimientos del trabajo por ella declarados, y con un resultado a ingresar de 1.926,83 euros.

5º.- En ese trámite, el 23/09/2015 la obligado presentó por internet un escrito de alegaciones en el que manifestó que:

< En la propuesta de liquidación provisional emitida se aumentan los ingresos de rendimientos de trabajo por importe de 11.315,28 euros y los gastos de seguridad social en 365,28 euros.

Estoy de acuerdo con estas cifras. Al confeccionar la declaración, los ingresos procedentes de mi actividad como empleada del hogar no se reflejaron porque no se aplicaba retención alguna y creía que esto implicaba que no estaba sujeto a tributar en Renta. Habiéndome informado de esta cuestión, entiendo que procede su inclusión.

Por otra parte en la propuesta de liquidación provisional falta incluir el alquiler de vivienda que estoy pagando. >

6º.- El 05/10/2015 el Administrador de Monzón dictó un acto de liquidación provisional con el que finalizó el procedimiento de verificación de datos que había seguido; y con el que, respecto de lo declarado, efectuó las modificaciones siguientes:

< - Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto.

- Los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del trabajo personal son incorrectos ya que no corresponden a cotizaciones a la Seguridad Social o Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos, cotizaciones a Colegios de Huérfanos o Instituciones similares, de acuerdo con el artículo 19.2.a, b y c de la Ley del Impuesto.

- El importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general es incorrecto, según establece el artículo 56.2 de la Ley del Impuesto.

- La deducción practicada por alquiler de la vivienda habitual, es incorrecta, según establece el artículo 68.7 de la Ley del Impuesto.

../..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0246-19****Fecha: 7 de febrero de 2019****Arts. 7, 8, 45-I-B) 15 y 51-1 T.R.L.I.T.P.A.J.D. (RDLeg 1/1993)****Art. 98 R.I.T.P.A.J.D. (RD 828/1995)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La pareja del consultante le va a prestar dinero para poder cancelar la hipoteca de la casa.

**CUESTION PLANTEADA**

Tributación del préstamo.

**CONTESTACION**

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por otra parte, el artículo 8 del mismo texto legal recoge en su apartado d) que:

"Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

d.) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario."

No obstante lo anterior, el artículo 45 del TRLITPAJD establece que:

"I. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

(...)

B. Estarán exentas:

(...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios."

De los preceptos expuestos se deriva que los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso, estarán sujetos al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponible, con independencia de que estén o no exentos del impuesto. Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0359-19****Fecha: 20 de febrero de 2019****Art. 90, 91.Uno.2.8º L.I.V.A. (L37/1992)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La consultante es una Federación autonómica de Fútbol.

**CUESTION PLANTEADA**

Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los espectáculos deportivos celebrados en competiciones de Segunda división B y Tercera división de fútbol y si tienen o no, a estos efectos, la calificación de espectáculos deportivos de carácter aficionado.

**CONTESTACION**

1.- En relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios descritos, el artículo 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

A tal efecto, el artículo 91.Uno.2. 8º dispone que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

“8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.”.

Hay que señalar, en primer lugar, que la aplicación del tipo reducido del Impuesto no se hace extensiva a la actividad de organizador de espectáculos deportivos o competiciones, ni a los servicios prestados como tal, pues tal característica no alcanza a las operaciones que realice el organizador de tales espectáculos, sino que será aplicable únicamente, en su caso, a la entrada a la celebración de los mencionados espectáculos.

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra “aficionado” en su segunda acepción como aquel que cultiva o practica, sin ser profesional, un arte, oficio, ciencia, deporte, etc., contraponiéndola al adjetivo “profesional”, que define como aquel que practica habitualmente una actividad de la cual vive.

No obstante, no corresponde a este Centro directivo establecer las condiciones bajo las cuales determinadas competiciones puedan merecer el calificativo de espectáculos deportivos de carácter aficionado, debiendo acudirse, en este caso, a la normativa específica que sea aplicable a la actividad objeto de consulta.

2.- En este sentido, y en cuanto que se refiere directamente a la actividad del consultante, debemos acudir al Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional (BOE de 1 de mayo), y sus normas de desarrollo contenidas en el Real Decreto 2/2018, de 12 de enero (BOE del 13 de enero), que tiene por objeto regular las contribuciones de las entidades participantes en el Campeonato Nacional de Liga a la promoción del deporte y al desarrollo del fútbol aficionado.

En esta normativa se prevé la aportación obligatoria por parte de los clubes y entidades participantes en el Campeonato Nacional de Liga de un porcentaje obligatorio de los ingresos derivados de la explotación de los derechos audiovisuales que se repartirá entre las federaciones autonómicas para que éstas, a su vez, lo destinen al desarrollo de la práctica del fútbol aficionado.

El artículo 6 del mencionado Real Decreto-ley, dispone en su apartado primero letra c, lo siguiente:

“c) Un 1 por 100 se entregará a la Real Federación Española de Fútbol, como contribución solidaria al desarrollo del fútbol aficionado. Esa cantidad podrá incrementarse en el marco del convenio al que se refiere el artículo 28 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. El Gobierno determinará reglamentariamente las finalidades y los criterios de reparto de esta cantidad entre las federaciones de ámbito territorial, en función del número de licencias.”.

A su vez, en cuanto a las posteriores aportaciones que deba realizar la Federación consultante a los distintos clubes de fútbol aficionado en cumplimiento de las referidas normas, el artículo 6 del Real Decreto 2/2018 dispone lo siguiente:

“Las federaciones de ámbito autonómico deberán destinar las cantidades que reciban a programas de fomento o la promoción del fútbol aficionado que persigan, al menos, alguna de las siguientes finalidades:

- a) apoyar la participación en competiciones oficiales de ámbito estatal, autonómico o territorial, de fútbol y de fútbol sala de equipos adscritos a clubes no profesionales, o que no sean dependientes o filiales de los participantes en competiciones oficiales de carácter profesional;
  - b) promover el desarrollo e implantación del fútbol femenino;
  - c) organizar cursos de formación de árbitros;
  - d) desarrollar actividades de apoyo a las selecciones autonómicas;
- (...).”.

Por lo tanto, en virtud de los mismos fundamentos expuestos en la referida legislación la Federación consultante determinará cuales categorías, de entre las que encuadran a los clubes de fútbol en las distintas divisiones de ámbito estatal, autonómico, o territorial, vienen siendo beneficiarias, de entre las mencionadas aportaciones, de las destinadas a los clubes de fútbol que participan únicamente en competiciones oficiales de carácter aficionado.

En consecuencia, en relación con los espectáculos deportivos, tributarán al tipo del 10 por ciento las entradas a la celebración de partidos en competiciones de Segunda división B y Tercera división de fútbol, objeto de consulta, en el caso de que la normativa específica pueda ser aplicable a tales categorías como comprendidas entre las competiciones oficiales de cualquier ámbito que no tienen carácter profesional. En caso contrario, la entrada a los mismos tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento.



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0366-19****Fecha: 20 de febrero de 2019****Arts. 4, 20-Uno, 90, 91, 92 y ss. L.I.V.A. (L37/1992)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La entidad consultante está implantando un Plan de Retribución Flexible para todos los trabajadores basado en la sustitución voluntaria de parte de la retribución dineraria del empleado por otras en especie, concretamente incluyen los siguientes productos:

- Seguro médico.
- Guardería.
- Formación.
- Vales de comida

**CUESTION PLANTEADA**

- 1.-Tributación de las retribuciones en especie concedidas por la consultante en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y su incidencia en la prorrata de deducción.
- 2.- Tratamiento de los vales de comida a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**CONTESTACION**

1.-De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

En principio, las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia.

No obstante, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo relevante la delimitación que da sobre este particular en su sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, cuyo apartado 14 señala lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario."

Esta delimitación del concepto de prestación a título oneroso se encuentra igualmente en otras sentencias, entre otras, en la de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, asunto 102/86.

Por lo que concierne al asunto objeto de consulta, resulta más relevante la sentencia de 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG, asunto C-258/95, cuyos apartados 15, 16 y 17 señalan lo que sigue:

"15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no depende de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso."

En este mismo sentido se ha manifestado el mismo Tribunal en su sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09.

../..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT V0345-19****Fecha: 20 de febrero de 2019****Arts. 80 y 89 L.I.V.A. (L37/1992)****Art. 24 R.I.V.A. (RD1624/1992)****Art. 15 Real Decreto 1619/2012****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante es un concesionario de venta de vehículos. En ocasiones emite facturas rectificativas que pueden ser positivas o negativas. Cuando se emite una factura rectificativa tras la venta de un vehículo, puede hacerse a través de una factura rectificativa corrigiendo la anterior, o bien emitiendo una factura de abono que anula la factura de venta y una nueva factura con los datos e importes correctos.

**CUESTION PLANTEADA**

Se cuestiona acerca de la forma en que deben emitirse las facturas rectificativas, particularmente si en caso de emitir una factura de abono, esta puede ir con signo negativo.

**CONTESTACION**

1.- En relación con la rectificación de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de repercusión improcedente del mismo, el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece lo siguiente:

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

(...)

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente."

De acuerdo con lo establecido en el mismo artículo 80, apartado siete de la Ley 37/1992, en los casos a que se refieren los apartados anteriores de dicho precepto la modificación de la base imponible estará condicionado al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Por su parte, el artículo 89 de la misma Ley establece lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

..//..

**VALIDEZ DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN IVA EN LA ADQUISICIÓN DE UNAS NAVES INDUSTRIALES, CUYO DESTINO PREVISIBLE ERA SU ARRENDAMIENTO, POR PARTE DE UNA ENTIDAD A LA QUE ERA APLICABLE LA REGLA DE PRORRATA EN UN PORCENTAJE INFERIOR AL 100% EN EL AÑO DE LA ADQUISICIÓN DEL INMUEBLE**

Gaceta Fiscal, mayo 2019



**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Fecha: 28 de marzo de 2019**

**Art. 20.2 L.I.V.A. (L37/1992)**

**RESUMEN**

En la adquisición de unas naves industriales cuyo destino previsible era su arrendamiento sujeto y no exento, como así se hizo, es válida la renuncia y, con ella, la deducibilidad del IVA así soportado. Lo anterior es aplicable incluso en un supuesto en que la entidad adquirente aplica la regla de prorrata para determinar su IVA deducible y el porcentaje aplicable en el año de la adquisición del inmueble es inferior al 100%.

Criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

**CONTENIDO**

**ANTECEDENTES DE HECHO**

1. En fecha 23 de septiembre de 2010, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña fue dictada resolución de la reclamación nº 08/02077/2009, por la que la aquí interesada impugnaba la liquidación practicada por el IVA del ejercicio 2007. Dicha resolución acordó en su parte dispositiva: "estimar en primera instancia la presente reclamación anulando la liquidación impugnada". La causa de la anulación fue la práctica de una liquidación con carácter anual en lugar de por periodos trimestrales.

En fecha 18 de abril de 2011 fue notificado trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, iniciándose un procedimiento de comprobación limitada por la Dependencia Provincial de Gestión de Pedralbes-Sarriá, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido 2007.

2. El procedimiento de gestión concluyó el día 28 de junio de 2011 mediante notificación de la liquidación, la cual fue motivada en los siguientes términos:

"Se modifica la base imponible en relación con las facturas expedidas a CA SL, anotadas en el libro registro de facturas exentas, en el segundo trimestre, con el número 1, por una base de 663,40 euros y, en el tercer trimestre, con el número 4 por una base imponible de 7.835,40 euros; de acuerdo con la documentación aportada, se trata de tasas al arrendatario de un local de negocios y la repercusión del IBI; y por tanto deben formar parte de la base imponible del Impuesto. El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, establece que 'La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.'

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de I.V.A. deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes de inversión, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992. De la documentación aportada por la sociedad se ha podido comprobar que en fecha 09/03/2007 la sociedad adquiere una nave industrial (terreno y construcción) por importe de 11.900.000,00 euros y 1.904.000,00 euros de cuota soportada de IVA. En escritura con número de protocolo 1.062 en el apartado que hace referencia a la manifestación fiscal el vendedor renuncia a la exención del IVA establecida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto.

El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable por la sociedad en el ejercicio 2007 es del 94 por 100 (porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio 2006). En consecuencia, no procede la renuncia a la exención efectuada por el obligado tributario, puesto que el porcentaje de prorrata provisionalmente aplicable era distinto del 100 por 100. Por todo ello, en el primer trimestre se minoró el IVA soportado deducible en bienes de inversión en 1.904.000,00 euros, al no admitirse la deducción de las facturas anotadas en el libro registro de facturas recibidas con los números 49 y 50 relativa a la adquisición de dicho inmueble.

../..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**CONSULTA DGT 0008-19****Fecha: 18 de febrero de 2019****Arts. 75 y 76 T.R.L.R.H.L. (RDLeg. 2/2004)****Arts. 11 y 12 RDLeg 1/2004****Arts. 66 y ss. L.G.T. (L58/2003)****CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante ha recibido notificación de las liquidaciones del IBI de los años 2014, 2015 y 2016, por una regularización catastral realizada anteriormente, que le fue notificada en febrero de 2017. Ha solicitado al órgano de recaudación las cartas de pago individualizadas por cada período impositivo y se lo han denegado.

**CUESTION PLANTEADA**

Si la Administración tiene derecho para exigir el pago del IBI del año 2014 o, por el contrario, está prescrito. Si el consultante tiene derecho a que le elaboren las cartas de pago individualizadas para cada ejercicio.

**CONTESTACION**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se encuentra regulado en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 75 del TRLRHL establece:

“1. El impuesto se devengará el primer día del período impositivo.

2. El período impositivo coincide con el año natural.

3. Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”

El apartado 1 del artículo 76 del TRLRHL establece:

“1. Las alteraciones concernientes a los bienes inmuebles susceptibles de inscripción catastral que tengan trascendencia a efectos de este impuesto determinarán la obligación de los sujetos pasivos de formalizar las declaraciones conducentes a su inscripción en el Catastro Inmobiliario, conforme a lo establecido en sus normas reguladoras.”

La base imponible del IBI está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (artículo 65 TRLRHL).

Por su parte, los apartados 1 y 2 del artículo 11 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, disponen:

“1. La incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad.

2. Dicha incorporación se realizará mediante alguno de los siguientes procedimientos:

- a) Declaraciones, comunicaciones y solicitudes.
- b) Subsanación de discrepancias y rectificación.
- c) Inspección catastral.
- d) Valoración.”

El apartado 1 del artículo 12 del TRLCI establece:

“1. Los procedimientos a que se refiere el artículo anterior tendrán naturaleza tributaria y se regirán por lo dispuesto en esta Ley, siendo de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como sus disposiciones de desarrollo”.

..//..



**BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

## RESUMEN

Tratamiento fiscal de las operaciones en contratos por diferencias (CFD) sobre índices y acciones y en contratos sobre pares de divisas (contratos FOREX).

## CONTENIDO

La consulta cuyo contenido pasamos a reseñar tiene como objeto analizar el tratamiento fiscal de las operaciones efectuadas por un contribuyente en contratos sobre pares de divisas (denominados contratos FOREX) y en contratos por diferencias (CFD) sobre índices y acciones, ofertados por un banco alemán, a través de una empresa de servicios de inversión alemana que presta servicios en España utilizando una plataforma informática para tal fin.

Al respecto se solicita la calificación y tratamiento en el IRPF de las rentas procedentes de estas operaciones y, en segundo lugar se cuestiona sobre la posibilidad de acreditar las rentas obtenidas mediante historial impreso de las operaciones realizadas en la plataforma informática.

Para abordar la primera cuestión se hace necesario acudir a la normativa específica al respecto, constituida por el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que menciona en los apartados 2 y 7 de su artículo 2 como instrumentos financieros distintos de los valores:

«2. Contratos de opciones, futuros, permutas, acuerdos de tipos de interés a plazo y otros contratos de instrumentos financieros derivados relacionados con valores, divisas, tipos de interés o rendimientos, u otros instrumentos financieros derivados, índices financieros o medidas financieras que puedan liquidarse en especie o en efectivo.

7. Contratos financieros por diferencias.»

A continuación, la contestación a la consulta planteada analiza cada una de estas categorías señalando sus características fundamentales.

Así los contratos por diferencias son contratos concertados entre el cliente y una entidad financiera (normalmente en el marco de un acuerdo previo que regula las condiciones generales de contratación y que conlleva la apertura de una cuenta en efectivo en la que se materializan los flujos derivados de los contratos), mediante los cuales ambas partes pactan liquidarse las diferencias que se produzcan en el valor de un activo subyacente (en el caso consultado, un índice o una acción) desde el momento de la apertura del contrato hasta el momento de su cierre o vencimiento, viniendo determinado dicho valor por referencia al valor en el mercado del activo subyacente, al cual la entidad financiera puede añadir un diferencial.

Dependiendo de cuál haya sido la posición contractual adoptada por el cliente en la apertura del contrato, compradora (expectativa alcista) o vendedora (expectativa bajista), y del sentido en que haya variado el valor del subyacente, el cliente percibirá en la entidad financiera o tendrá que satisfacer, en efectivo, las diferencias producidas en dicho valor desde la apertura del contrato hasta su cierre o vencimiento.

La apertura de un contrato por diferencias requiere la aportación por el cliente a la entidad financiera de una cantidad en concepto de «margen» o garantía, cifrada en un determinado porcentaje sobre el valor total del subyacente objeto del contrato, que se le devuelve al vencimiento o cierre del contrato, sin que llegue a producirse una adquisición ni una transmisión real del activo subyacente por el inversor.

Las transacciones de apertura y cierre de un contrato por diferencias pueden llevar aparejado el pago de una comisión, según se especifique en el documento de tarifas de la entidad financiera.

Cuando la apertura y cierre de un contrato por diferencias no se realice en el mismo día, se puede originar para el cliente, si así se prevé en las condiciones contractuales, el pago (para posición compradora) o la percepción (para posición vendedora) de un interés por cada día en que se mantenga abierto el contrato, el cual se calcula a partir de un determinado tipo a pagar al que se suma un diferencial determinado por la entidad financiera (para posición compradora) o de un determinado tipo a cobrar del que se resta un diferencial establecido por la entidad financiera (para posición vendedora), el cual se aplica sobre el valor total del subyacente, pudiendo originarse, en función de la tasa neta que resulte entre el tipo de interés y el diferencial aplicado, un pago o un cobro por el cliente.

../..



**BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

### RESUMEN

Aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea «FRONTEX».

### SUMARIO

- I. ANTECEDENTES DE HECHO
- II. FUNDAMENTOS DE DERECHO
- III. FALLO

### CONTENIDO

La cuestión que origina el presente recurso es la denegación por el TEAR de Cataluña, con fecha 30 de enero de 2018, de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF, a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea «FRONTEX». El único de los requisitos que el citado precepto establece para gozar de la exención sobre el que se suscitaba controversia era el que exigía que el beneficiario de los trabajos fuera una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

El TEAR de Cataluña consideró que el beneficiario último de los servicios prestados por el obligado tributario por medio de la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores (FRONTEX) no es el Gobierno del país al que se desplazó aquél para realizar su trabajo sino el propio Estado español que, por medio de la citada Agencia, colabora, entre otros supuestos, en el control de la inmigración ilegal, problema de especial repercusión en el caso de España. En consecuencia, en la medida en que el beneficiario de los servicios prestados en el propio Estado español, entendió incumplido el requisito controvertido.

Sobre la cuestión existen pronunciamientos contradictorios de diferentes TEAR. El de Asturias se había pronunciado en el mismo sentido anterior, mientras que en sentido contrario lo habían hecho los TEAR de Castilla La Mancha y de la Comunidad Valenciana, así como el TEA Local de Ceuta.

En vista de estos pronunciamientos discordantes y a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña de 16 de abril de 2018, la Vocal Coordinadora del TEAC acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003 (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, tanto al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda como al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El TEAR de Cataluña argumenta que la aplicación del beneficio fiscal previsto en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF está sometido al cumplimiento de una serie de requisitos:

1. Que el trabajador sea contribuyente por el IRPF.
2. Que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero
3. Que el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, y no se trate de un país o territorio que sea considerado como paraíso fiscal.

Estos tres primeros requisitos no son cuestionados por el TEAR: el reclamante es contribuyente IRPF y ha sido destinado temporalmente a Senegal, país no calificado como paraíso fiscal y en el que existe un impuesto de naturaleza análoga al IRPF.

../..

## LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO EJERCICIO DE UNA OPCIÓN TRIBUTARIA: ¿ACIERTO DEFINITIVO O PERSEVERANCIA EN EL ERROR POR PARTE DEL TEAC?

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 16 DE ENERO DE 2019 (RESOLUCIÓN 6356/2015)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019

**Salvador Montesinos Oltra**  
**Profesor titular de Derecho financiero y tributario**  
**Universitat de València**

### RESUMEN

En este comentario se analiza la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central sobre la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades como un supuesto de opción tributaria. Aunque el TEAC realiza un notable esfuerzo por alcanzar un cierto equilibrio entre el derecho a compensar y la inmodificabilidad de las opciones tributarias (art. 119.3 LGT) se cuestiona la viabilidad normativa y dogmática de dicha doctrina.

### CONTENIDO

La Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (R.G. 6356/2015) confirma, aunque matizándola, su doctrina sobre la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades (CBIN) como ejercicio de una opción tributaria, que ya había formulado en otra resolución anterior sobre esta materia de 4 de abril de 2017 (R.G. 1510/2013).

A nuestro juicio, se trata de una teoría que, como ya mantuvimos en un trabajo sobre esta última resolución, no se basa en un análisis normativo y doctrinal exhaustivo que podría conducir a una premisa distinta, sino en una discutible adscripción de la CBIN, de forma casi axiomática, a la categoría de las opciones tributarias, concepción que, como ocurre en esta nueva resolución, luego debe el TEAC ajustar convenientemente a fin de mitigar los inocuos efectos que se producirían de aplicarse sin reservas el artículo 119.3 LGT al ejercicio del derecho a compensar, cuando lo cierto es que hay argumentos legales y suficientes antecedentes como para cuestionarla a día de hoy, máxime si se tiene en cuenta el denominado principio de íntegra regularización, con el que, señala la STS 1786/2017, de 22 de noviembre de 2017, debe cohonestarse la interpretación de dicho precepto de la LGT.

Como vamos a ver, las resoluciones del TEAC conducen, por ello, a algunos resultados que podrían calificarse de realmente sorprendentes si del ejercicio de una auténtica opción tributaria se tratara, como admitir que en relación con un mismo período impositivo cabe, más que modificar la compensación ya practicada en algún momento anterior del devenir aplicativo del tributo, ejercer diversas opciones a lo largo del tiempo en función de los avatares a los que puede verse sujeta la determinación de los importes compensables y del momento en que los mismos quedan definitivamente fijados.

Para ello recurre en esta ocasión, de forma sólo aparentemente coherente con su discutible premisa inicial, es decir, que la CBIN implica ejercicio de una opción tributaria, a una de las doctrinas normalmente aducidas para admitir la posibilidad de modificar opciones ya ejercidas, es decir, la basada en la cláusula «rebus sic stantibus», que, pese a su aceptación por la doctrina e incluso por alguna jurisprudencia, no tiene a nuestro juicio mucho sentido, o no tanto como se ha pretendido en ocasiones, para exceptuar la inmodificabilidad de las que lo son genuinamente. Así es, al menos, si se entiende, como entendemos nosotros, que el ejercicio de una opción constituye un acto puro de voluntad y que, sin perjuicio de la que corresponda al error no imputable al contribuyente como vicio del consentimiento (3), resultan irrelevantes eventuales acontecimientos futuros que pueden afectar a sus efectos y que son, por definición, inciertos para el contribuyente en el momento en que debe ejercer la opción (4). La única excepción que admitiría este rotundo aserto sería, por razones de seguridad jurídica, un cambio normativo que afectase a los efectos pendientes de una opción ejercida bajo un contexto normativo distinto.

Que el ejercicio del derecho a compensar bases imponibles negativas es, cuando menos, de dudosa adscripción a la categoría de las opciones tributarias, es una cuestión a la que ya hemos dedicado trabajos anteriores con argumentos que sólo expondremos aquí cuando lo entendamos conveniente.

Debe señalarse desde el principio, en cualquier caso, que, pese a que ha sido considerado así tradicionalmente por la Administración, Tribunales y doctrina científica, se han ido abriendo tales brechas en dicha concepción a lo largo del tiempo que, si bien pudo sostenerse en algún momento, ha acabado por perder casi toda, si no toda, su razón de ser. Parécenos, por ello, que la resistencia a abandonarla definitivamente podría obedecer, más que a la convicción de su acierto desde los puntos de vista normativo y dogmático, a los riesgos recaudatorios o los relacionados con la eficacia del régimen sancionador que era o sigue siendo susceptible de propiciar el reconocimiento de un libérrimo derecho del contribuyente a modificar la compensación ya practicada con el único límite del plazo de prescripción del tributo.

../..

**CONSULTA DGT V0066-19****De 14 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Además de las prestaciones percibidas por la Seguridad Social existen colectivos que perciben igualmente prestaciones o retribuciones vinculadas a la paternidad o maternidad, no amparadas expresamente por la STS número 1462/2018 de 3 de octubre, ni tampoco por la regulación actual del Impuesto que de tributar -declara la DGT- provocarían una situación de clara discriminación difícilmente justificable.

**CONTENIDO**

Una funcionaria, tras el nacimiento de su hija en junio de 2014, disfrutó del permiso por parto que le corresponde como empleada pública, percibiendo durante el mismo, la retribución correspondiente, retribución exenta de IRPF por aplicación de la doctrina senatda por el Supremo, sentencia 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 en la que se estableció que la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social, está incluida en la exención del artículo 7.h) de la LIRPF.

Por extensión y habiéndose declarado exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social, son también rentas exentas las prestaciones públicas por paternidad y otras retribuciones vinculadas a la paternidad o maternidad, como en el caso, las percibidas por 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, porque de otro modo se provocaría una situación de discriminación difícilmente justificable.

Por ello, las retribuciones percibidas en 2014 por la consultante durante el disfrute de su permiso por parto como empleada pública están exentas de tributación hasta el límite previsto en la LIRPF, tributando el exceso como rendimiento del trabajo.

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

**CONSULTA DGT V0067-19****De 14 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Las cuotas del RETA satisfechas por la sociedad al administrador de la misma son retribución de trabajo en especie y gasto deducible en la declaración de la renta.

**CONTENIDO**

Si es la sociedad la que paga las cuotas del RETA de su administrador, declarándolo en el modelo 190 como retribución en especie del administrador, el administrador también las puede deducir en su declaración de IRPF porque el artículo 19.2.a) de la LIRPF las equipara a las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

Entendidas las cuotas del RETA, cuando son pagadas por la sociedad como una mayor retribución del trabajo, - retribución del trabajo en especie-, ello obliga a efectuar un ingreso a cuenta, ingreso que se añadirá al valor de la renta en especie, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta; pero si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al consultante, su calificación sería la de retribución dineraria, por lo que el pago a cuenta (la retención) se deduciría de aquel importe.

Normativa aplicada: art. 19 . a) y 42 1 (Ley 35/2006).

**CONSULTA DGT V0158-19****De 25 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

No se produce una variación en el valor del patrimonio del contribuyente por la percepción de una indemnización que viene a sustituir por el mismo importe el valor de los daños sufridos por el vehículo en el momento del siniestro.

**CONTENIDO**

La cuantía de una indemnización recibida por la aseguradora por el siniestro total de un vehículo no es una ganancia patrimonial a los efectos del IRPF porque aunque a priori pudiera entenderse como una variación en el valor del patrimonio de quien la recibe, en la medida en que surge de la pérdida de elementos patrimoniales, solo se debe computar como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Es por el carácter compensatorio de la indemnización, percibida de la compañía aseguradora respecto a los daños materiales sufridos en el vehículo y porque equilibra la situación patrimonial del propietario del vehículo siniestrado por lo que se produce una equivalencia entre la indemnización y el valor de adquisición del vehículo que elimina que exista una ganancia patrimonial porque el valor de adquisición del vehículo debe minorarse por su depreciación por uso, y por ello, no cabe hablar de una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.

Normativa aplicada: arts. 33.1 y 37. 1 (Ley 35/2006).

**CONSULTA DGT V0268-19****De 12 de febrero de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

La modificación de la financiación, que sustituye el inicial préstamo por otro con mejores condiciones, cancelando el anterior, mantiene la posibilidad de seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual pero siempre que el nuevo préstamo se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

**CONTENIDO**

En el régimen transitorio para continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, regulado por la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), adquirida una vivienda para su destino como vivienda habitual, si se modifica la financiación, sustituyendo el inicial préstamo por otro con mejores condiciones, cancelando el anterior, se mantiene la posibilidad de seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual pero siempre el nuevo préstamo se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Las cuotas de amortización e intereses, así como otras cuantías que se satisfagan por el nuevo préstamo -en su constitución, vida y cancelación-, en la parte proporcional que del capital obtenido en este sean atribuibles a la amortización o cancelación del préstamo originario -habiéndose este primero destinado exclusivamente a la adquisición de la vivienda habitual-, incluida en su caso la cancelación registral hipotecaria, si dan derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, formando parte de la base de deducción del periodo impositivo en que se satisfagan.

Pero es distinto el supuesto de cancelación, parcial o total, de la deuda y una posterior obtención de crédito, incluso con la garantía de los bienes, sin continuidad directa entre ambos préstamos, porque en este caso si se pierde derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la nueva financiación. Es el contribuyente quien debe acreditar esta continuidad directa con el nuevo préstamo.

La operación consultada queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La constitución del préstamo está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la cancelación anticipada del anterior está sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, pero exenta en aplicación del apartado 18 del artículo 45.I.B).

Normativa aplicada: disp. trans. 18ª (Ley 35/2006).

**CONSULTA DGT V0440-19****De 28 de febrero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Si en un ejercicio la arrendadora no obtiene rendimientos del capital inmobiliario derivados de la vivienda, los gastos de reparación y conservación podrán ser deducidos en los cuatro años siguientes.

**CONTENIDO**

La arrendadora debe hacer frente a ciertas reformas tras los daños que su inquilino provocó en la vivienda alquilada en el año 2017. Así tuvo que comprar electrodomésticos y otros enseres. Y como consecuencia de unas filtraciones de agua que a principios del año 2018, afectaron a la vivienda de abajo, tuvo que realizar obras en el baño y en la cocina.

La Ley reguladora del IRPF exige a efectos de la deducibilidad, una correlación entre los gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del arrendamiento. Por ello, esos gastos que la arrendadora tiene que afrontar serán deducibles siempre y cuando obtenga rendimientos del capital inmobiliario, pudiendo en su caso, practicarse tal deducción en los cuatro años siguientes.

Respecto a las obras mencionadas, en el supuesto de que puedan calificarse de mejora, su coste constituirá un mayor valor de adquisición del inmueble y será deducible su importe vía amortización, aplicando un porcentaje anual del 3% anual. Del mismo modo, y de conformidad con lo previsto en las tablas de amortización simplificada podrán amortizarse los gastos de adquisición de electrodomésticos y otros enseres al 10% anual, con un período máximo de 20 años.

Por último son igualmente deducibles las cuotas relativas a la Comunidad de Propietarios y el seguro de hogar.

Todo ello es así en el supuesto de que la vivienda se encuentre arrendada. En los periodos en que no sea así, deberá imputarse la renta inmobiliaria prevista en el art. 85 LIRPF.

Normativa aplicada: art. 23 LIRPF y arts. 13 y 14 RIRPF.

**CONSULTA DGT V0424-19****De 27 de febrero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas****RESUMEN**

No procederá realizar en relación con las anotaciones contables practicadas, ajuste fiscal alguno por la restitución de la multa satisfecha a la Agencia Española de Protección de Datos.

**CONTENIDO**

Se analiza en la presente consulta cuáles son los efectos fiscales que en el Impuesto sobre Sociedades tiene la imposición de una multa en materia de protección de datos y la posterior restitución de su importe por una compañía aseguradora.

En el supuesto, La Agencia Española de Protección de Datos impone a una sociedad anónima dedicada a la prestación de servicios de cobro de créditos, telemarketing y atención al cliente una sanción por la comisión de una infracción grave. La entidad, a fin de beneficiarse de la reducción prevista en la norma, satisface la cantidad correspondiente con anterioridad a la resolución del procedimiento y registra contablemente el gasto de la multa.

Con posterioridad, la entidad aseguradora restituye a la mercantil ese importe en virtud del contrato de seguro de protección de datos y riesgos cibernéticos suscrito, registrándose contablemente el ingreso correspondiente.

La Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades únicamente prevé la no deducibilidad de ciertos gastos, como son las multas y las sanciones penales y administrativas, sin establecer especialidad alguna en materia de protección de datos, por lo que en relación a las anotaciones contables que realiza la entidad por la indemnización percibida no deberá realizarse ningún ajuste fiscal al resultado contable.

Normativa aplicada: arts. 10 y 15 LIS.

**CONSULTA DGT V0044-19****De 4 de enero de 2019****SG de Impuestos sobre el Consumo****RESUMEN**

El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención de arrendamiento, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del IVA, y no por terceras personas.

**CONTENIDO**

Cuando se alquila una vivienda con el fin de destinarla simultáneamente a vivienda y despacho profesional, la operación queda sujeta al IVA, al tipo del 21%.

Ello es así porque aunque a priori se trataría de un arrendamiento exento, para que goce de la exención la vivienda solo debería ser usada como alojamiento del arrendatario de forma que cuando es utilizada por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, incluso cuando sobre una misma edificación se realicen dos contratos distintos, uno para la vivienda y otro para el despacho profesional, deja de ser aplicable la exención y el arrendador debe repercutir sobre el arrendatario, por el total importe del alquiler, el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo impositivo del 21 por ciento.

La exención no es una regulación objetiva, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación, siendo la exención preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso. Por ello 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, sino que el uso como vivienda debe realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas.

Normativa aplicada: arts. 11 y 20. uno. 23 (Ley 37/1992).

**CONSULTA DGT V0137-19****De 21 de enero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo****RESUMEN**

Si bien la prestación del servicio de estacionamiento regulado la realiza el Ayuntamiento por sí o mediante empresa concesionaria, la mediación que realiza la empresa que desarrolla el software está sujeta al Impuesto.

**CONTENIDO**

Debe calificarse como mediación el servicio que presta una sociedad a un Ayuntamiento consistente en un desarrollo informático para facilitar la compra de un ticket electrónico de estacionamiento regulado en vía pública mediante móvil o página web. Por esta prestación, la mercantil cobra a los usuarios tanto la tasa que entrega al Consistorio y una comisión del 8% sobre la referida tasa.

La gestión del servicio público de estacionamiento regulado de vehículos lo presta el Ayuntamiento o, en su caso la empresa concesionaria. Por tanto, la entidad no podrá repercutir el Impuesto al usuario por tal servicio, pues no es la prestataria del mismo. Pero sí deberá repercutirlo por el servicio de mediación que presta, que tendrá como base imponible el importe de la comisión. Como tal servicio de mediación debe estar sujeto al IVA siendo la base imponible el importe de la comisión.

Respecto a la obligación de facturación, la sociedad podrá expedir factura en nombre del Ayuntamiento o empresa concesionaria respecto del servicio de estacionamiento regulado prestado directamente a los usuarios del servicio.

Normativa aplicada: arts. 4, 5, 7, 8, 78 LIVA.

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL****Vocalía 1ª****Resolución de 9 abril 2019****Rec. 5355/2018****RESUMEN**

En los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.

**CONTENIDO**

Si un contribuyente es conocedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la A.E.A.T., y autoliquida su IRPF conforme a los datos o el borrador, no por ello queda enervada su culpabilidad a los efectos de que le pueda ser imputada una infracción en materia tributaria.

Entender lo contrario, esto es, que solo con el hecho de declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la A.E.A.T. pudiera considerarse una causa exculpatoria, supondría desincentivar el recto cumplimiento voluntario respecto de las rentas no conocidas por la Administración y supondría alentar al contribuyente a hacerlo porque no sería sancionado.

Por ello si en una declaración-autoliquidación que presenta omite rentas que efectivamente ha obtenido, y que no son conocidas por la Administración, el que un contribuyente haya declarado y autoliquidado el I.R.P.F. en base a los datos o el borrador facilitados por la A.E.A.T., no es nunca una causa exculpatoria per se, de las infracciones que haya podido cometer como consecuencia de esa omisión de rentas, si se aprecia culpabilidad en su conducta.

Aunque a la Administración tributaria no le conste la existencia de una determinada renta, no por ello en la conducta del contribuyente deja de concurrir el "elemento objetivo" -ser la conducta antijurídica y típica-, porque el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no; y en cuanto a la concurrencia del "elemento subjetivo" -existencia de culpabilidad-, es innegable que se da cuando el contribuyente conoce de la renta y no la incluye.

Por ello, si un contribuyente recibe de la A.E.A.T. unos datos fiscales o un borrador de su declaración de un período, y se percató de que hay rentas obtenidas por él en ese período, pero que no están en la información que la Administración le ha facilitado, a la hora de declarar y autoliquidar el Impuesto, está obligado a incluir también en su declaración-autoliquidación esas rentas que la Administración desconoce.

Fija el TEAC como doctrina que en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.



**Consulta DGT V3248-18**  
**De 20 diciembre 2018**

### CONTENIDO

uestión planteada: Una entidad alemana ha constituido en España una sucursal para promocionar la venta de varias edificaciones. Uno de los proyectos para vender que tiene la sucursal es una vivienda unifamiliar sita en el territorio de aplicación del Impuesto que se pondrá a la venta una vez terminada su construcción. Dicha vivienda cuenta con certificado final de obra del arquitecto director de la obra, visado por el colegio de arquitectos y cédula de habitabilidad. Se pregunta por el Tipo impositivo aplicable a la venta de la vivienda en el IVA.

Voces: IVA. Entrega de Bienes. Tipo Impositivo. Edificación. Vivienda. Requisitos. Cédula de Habitabilidad.

Análisis de la consulta: La Ley del IVA sujeta a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En el caso planteado, la adjudicación de los inmuebles por la sociedad a los socios en proporción a su participación en caso de disolución de la misma, en este caso al socio único, tiene la consideración de entrega de bienes, sujeta al Impuesto, debiendo la sociedad repercutir el IVA al socio, salvo que la operación estuviera exenta por no ser primera transmisión de edificaciones. No obstante lo anterior, la Ley establece la no sujeción de las transmisiones de la totalidad del patrimonio o de una unidad económica. El TJUE ha indicado que este supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una explotación económica de forma autónoma, no comprendiendo la mera cesión de bienes, como la venta de existencias. En el caso planteado estamos ante la venta de una vivienda, por lo que dicha operación no constituye una unidad económica autónoma en los términos referidos anteriormente, por lo que la transmisión de la vivienda estará sujeta al IVA. Respecto de la posible exención, la vivienda ha sido utilizada por personal de la empresa durante más de dos años ininterrumpidos, por lo que la transmisión posterior sería una segunda transmisión, sujeta y exenta del IVA, sin perjuicio de su tributación por el ITPAJD. Respecto de la posible renuncia a la exención en el IVA, se requeriría que el socio adjudicatario fuera empresario o profesional y afectara la misma a una actividad empresarial, además de cumplir los demás requisitos exigidos. Si se aplicara la renuncia, operaría la inversión del sujeto pasivo. De otra parte, si la vivienda tiene la condición de bien de inversión y se encuentra dentro del periodo de regulación, procederá realizar la regularización única como consecuencia de la adjudicación al socio.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4, 5, 20.Uno.22º, 84 y 91.Uno.1.7º)



### CONSULTA DGT V2879-18 De 5 noviembre 2018

#### CONTENIDO

**Cuestión Planteada:** Una asociación cuyo objeto específico es la práctica y promoción de la actividad física y deportiva por los asociados, así como la participación y organización de actividades y competiciones oficiales sin ánimo de lucro, percibe diferentes rentas en el desarrollo de la actividad mencionada; en concreto las provenientes de:

- Cuotas de los socios, que se utilizan para sufragar la práctica del deporte de los hijos, la organización de la participación en competiciones oficiales y para las personas que colaboran con el club en calidad de entrenadores.
- Cuotas de los socios colaboradores, se trata de aportaciones realizadas por personas que colaboran económicamente con la asociación, pero que no reciben servicio ni prestación alguna por tal aportación.
- Ingresos por el acceso a las competiciones desarrolladas por los equipos de la asociación.
- Cuotas campus, con la finalidad de promocionar la práctica deportiva.
- Acuerdos con clubes, en ocasiones se suscribe con clubes deportivos la cesión de los derechos federativos de un jugador a cambio de la percepción de una cantidad fija de dinero, en la medida en que se cumplan determinados hitos fijados en el contrato.
- Derechos formativos, de forma ocasional se perciben ingresos en aplicación del artículo 118 del Reglamento de la Real Federación que señala: “cuando un equipo inscriba a un futbolista con licencia profesional por primera vez estará obligado como requisito previo para obtener aquélla, a depositar en la RFEF la cantidad que corresponda, según la normativa vigente, en función a la división de que se trate. Dicha cantidad se distribuirá proporcionalmente entre los clubs, integrados en la RFEF (...)”.

Es decir, se perciben tales cantidades por aplicación de la normativa deportiva que así lo prevé, y no como contraprestación de servicio alguno realizado al club profesional. Por otra parte, se satisfacen pagos a los entrenadores que colaboran con la asociación, gastos y dietas por desplazamiento. Se pregunta cuál sería la calificación fiscal de las rentas y los gastos indicados a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

**Voces:** IS. R.E. Entidades Parcialmente Exentas. Asociación Deportiva. Actividad Económica. Ingresos. Gastos.

**Análisis de la consulta:**

La Ley del Impuesto establece que están parcialmente exentas del Impuesto las entidades e instituciones sin ánimo de lucro. En el caso planteado no consta que la Asociación haya sido declarada de interés público, por lo que la misma, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración entidad parcialmente exenta sujeta al régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la LIS. Conforme a dicho régimen, las rentas obtenidas por la entidad estarán exentas, siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una explotación económica. No obstante, si la entidad realizase actividades que determinasen la existencia de actividad económica, en los términos definidos en el art. 110 de la LIS, las rentas procedentes de tales actividades estarían sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizasen con terceros ajenos a la asociación como con los propios asociados. En el caso planteado la asociación facilita la práctica del deporte de los asociados y la participación y organización de actividades y competiciones oficiales sin ánimo de lucro, lo que parece supone una actividad económica al existir una ordenación de medios materiales y personales con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, las cuotas de los socios colaboradores destinadas a sufragar los gastos vinculados a la práctica del deporte, a la participación en competiciones oficiales y al pago a entrenadores, ingresos derivados del acceso a las competiciones desarrolladas por los equipos de la asociación, cuotas del campus destinadas a promocionar la práctica deportiva, ingresos derivados de acuerdos con otros clubes y derechos formativos, serán ingresos derivados de la prestación de tales servicios, estando sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. De igual modo, las donaciones, subvenciones o cuotas de los asociados percibidas por la asociación que se utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por la consultante estarán sujetas y no exentas al Impuesto. En sentido contrario, las cuotas de socios que no reciban servicios ni contraprestación alguna por tal aportación podrán considerarse sujetas y exentas del Impuesto. No obstante, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos son cuestiones de hecho que admiten prueba en contrario ante la AEAT. La base imponible de la actividad económica se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de la misma Ley, y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15, los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas y las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas. El tipo de gravamen aplicable será el 25%.

**Preceptos consultados:**

Ley 27/2014 (LIS, arts. 5, 29.1, 110 y ss.)

RD 1624/1992 (RIS, art. 8)

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
De 20-03-2019**CONTENIDO**

En esta Resolución el TEAC analiza si los Tribunales Económico-Administrativos están facultados, con ocasión de la revisión de los actos administrativos y, remitido el correspondiente expediente al Tribunal Económico-Administrativo, para declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro de la deuda ya liquidada, sin practicar requerimiento alguno a la Administración para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente. El TEAC resuelve, en unificación de criterio, estableciendo que los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de 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, toda vez que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo –debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho– la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos 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, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.



**CARMEN MÁRQUEZ SILLERO**

Doctora en Derecho

Asesora fiscal. Abogada

Profesora de Derecho Tributario Universidad Pontificia de Comillas de Madrid (ICADE)

**ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ**

Doctor en Derecho. Consultor

Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

## RESUMEN

En el ejercicio de las delimitadas competencias orgánicas de los Servicios de Gestión e Inspección tributarias, con olvido y dejación de sus identitarias funciones finalista y funcional, se vienen produciendo, en algunos casos, grandes distorsiones en la aplicación de los tributos, que inciden gravemente en los derechos y garantías, en la justicia tributaria y, en el orden sancionador, en la presunción de inocencia y el derecho de defensa de los contribuyentes. Este Comentario de la Resolución del Tribunal Económico—Administrativo Regional de Madrid, sobre las ideas y fundamentos jurídicos de la propia resolución, trata de exponer y aclarar lo que tradicionalmente ha venido siendo y se ha venido practicando, con propuesta sobre lo que debería ser y practicar, en la necesaria, posible y obligatoria conexión gestión—inspección tributarias en la aplicación de los tributos del sistema fiscal.

## SUMARIO

### I. ANTECEDENTES DE HECHO

#### 1.1. Liquidación provisional de la Oficina Gestora

#### 1.2. La falta de competencia y exceso de límites de la Oficina Gestora

### II. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN

#### 2.1. Cuestiones sometidas a examen del TEARM

#### 2.2. Doctrina del TEARM

##### 2.2.1 La Gestión Tributaria

##### 2.2.2 La Inspección de los Tributos

##### 2.2.3 Las relaciones Gestión e Inspección tributaria. La comprobación limitada

##### 2.2.4 Requisitos legales materiales y formales para el derecho a la deducción de cuotas del IVA soportado. Especial referencia a la deducción por adquisición de un vehículo afectado a la actividad empresarial

###### 2.2.4.1. Los requisitos legales materiales y formales para el derecho a la deducción

###### 2.2.4.2. La deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de un vehículo afecto a una actividad empresarial

###### 2.2.4.3. La justificación de la posible y debida conexión gestión—inspección tributaria

### III. CONCLUSIÓN

### IV. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

Una Oficina Gestora notifica una liquidación provisional a una autoliquidación del contribuyente presentada por IVA en el ejercicio 2017, finalizadora de un procedimiento de comprobación limitada, no admitiendo las deducciones de las cuotas soportadas por gastos en concepto de la adquisición de un vehículo de turismo afecto a la actividad y los correspondientes pagos realizados por compras de bienes y servicios que no se justifican, o cuya justificación no prueba la aplicación de los mismos al vehículo utilizado en la actividad económica del obligado tributario.

..//



**NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Inspector de Hacienda del Estado

## RESUMEN

Se aborda la residencia fiscal de un contribuyente con residencia no domiciliaria en Reino Unido.

## CONTENIDO

A vueltas de nuevo con la residencia fiscal, con motivo de una resolución en principio ajena al IRNR, pero que toca de frente la cuestión.

Se trata de un contribuyente, nacional alemán y residente fiscal en Reino Unido, que es contratado como directivo y consejero de una sociedad española, siéndolo también de otras filiales no españolas. Sus funciones incluirán la supervisión de otras sociedades del grupo participadas todas ellas (directa o indirectamente) por una sociedad holding luxemburguesa. La sociedad española no participa en ninguna de las filiales no españolas que el contribuyente supervisará.

Por dicha razón su trabajo será bastante itinerante, de suerte que trabajará «dos días desde las oficinas de la sociedad en España, dos días en Alemania y un día a la semana en lugares donde el grupo tiene filiales o instalaciones (Italia, Francia, República Checa) o en Luxemburgo (sede de la holding) u otro país de la Unión Europea que su posición requiera». Se afirma que su contratación con la sociedad española se extenderá desde septiembre de 2018 por espacio de tres años, y que en ningún año estará en España más de 183 días del año.

El directivo señala que mantendrá su domicilio en Reino Unido, lugar en el que residirá cuando no esté de viaje en el extranjero. Su intención es pasar la mayoría de fines de semana en Reino Unido y, en cualquier caso, fuera de España. Los dos días que pase en España a la semana se alojará en un hotel. Su familia, relaciones sociales y actividades (culturales, deportivas, etc.) permanecerán en Reino Unido y, en menor medida, en Alemania.

Indica que en Reino Unido sería considerado residente fiscal no domiciliado en Reino Unido durante el período de su contrato de servicios con la sociedad española y residente fiscal en Reino Unido, de acuerdo con el convenio suscrito entre España y Reino Unido para evitar la doble imposición; pudiendo aportar certificado de residencia fiscal en Reino Unido, que sería expedido por la Administración tributaria del Reino Unido a su solicitud.

Por lo que toca a las variables económicas, se indica que percibirá una retribución que incluye las labores de supervisión, ejecutadas fuera de España, de las entidades no españolas del grupo.

Asimismo se observa que su patrimonio consiste en activos financieros no españoles, de los que obtiene dividendos, intereses y ganancias de capital, y que sus ingresos financieros son superiores a la remuneración que percibirá de la sociedad española. No tiene, ni prevé tener, patrimonio en España.

A la cita de la norma, «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, y al recuerdo de que en la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, sigue un escueto comunicado:

«En el presente caso, de acuerdo con los datos aportados en su escrito, el consultante no cumpliría el criterio de permanencia por más de 183 días del año natural en el territorio español en los años 2018 a 2021.»

..//..

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**



Diario LA LEY, n° 9407, de 3 de mayo de 2019

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 396/2018, 28 diciembre**  
**Rec. 1345/2017**

### RESUMEN

El recurrente desvirtuó su opción lingüística mediante actos propios: designó un representante en los procedimientos de referencia, sin trasladar a sus comparecencias la misma opción, y dio por válidas las actuaciones practicadas en castellano con la intervención de su apoderado (entre ellas, las firmas de las actas en disconformidad).

### CONTENIDO

El reconocimiento de derechos lingüísticos no permite llevarlo hasta el extremo de contrariar la doctrina de los actos propios porque se trata de derechos individuales, y pudiendo ejercerse a través del representante en el procedimiento tributario, éste vino recibiendo sin objeción las notificaciones en castellano, lo que impide estimar la pretensión de que las actuaciones del procedimiento se notifiquen "a la vez" de forma personal, y en euskera, al representado.

Esta dualidad no está amparada ni por la legislación de procedimiento administrativo ni por la Ley de normalización del euskera.

En el caso, la notificación del acuerdo del Subdirector de Inspección que aprobó la liquidación del IVA se hizo en castellano al representante del recurrente, y produjo todos sus efectos; fue también en castellano la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador y admitidas tales notificaciones por el representante, no se causa indefensión al contribuyente ni se vulneran sus derechos lingüísticos al negarse la remisión de los actos en euskera al interesado.

Las notificaciones practicadas con el representante tienen el mismo valor que si se hubieran practicado directamente con el representado, no puede negarse la validez de las primeras sin negar la validez y efectos de la designación del representante.

No se puede invocar el mecanismo de la representación y a la vez pretender la notificación personal de las actuaciones para la efectividad de la opción lingüística, porque la Administración no tiene el deber de duplicar las comunicaciones.

El contribuyente desvirtuó su opción lingüística mediante actos propios: designó un representante, sin trasladar a sus comparecencias la misma opción, y dio por válidas las actuaciones practicadas en castellano con la intervención de su apoderado, entre ellas, las firmas de las actas en disconformidad.

Habiendo optado por su intervención a través de representante y habiendo admitido que las notificaciones se hicieran a éste en castellano, no podía exigir de forma paralela y simultánea a la Administración que le fuesen practicadas las actuaciones personalmente y en lengua distinta a la que el representante había venido admitiendo.

Aunque en la tramitación de los procedimientos de comprobación y sancionador el recurrente dejó constancia reiterada de su opción por recibir las comunicaciones en euskera, el hecho de haber designado un representante con quien se debían entender y se entendieron las actuaciones de notificación en castellano supone un acto propio que enerva, sin causa indefensión, los derechos lingüísticos que ahora en el recurso se invocan como infringidos.

Por todo ello, la notificación de los actos en castellano, a través del representante del interesado no vulnera los derechos lingüísticos, en concreto, el de relacionarse en el idioma elegido (euskera o castellano) con la Administración demandada, como tampoco priva de eficacia a la notificación del acuerdo que aprobó la liquidación de IVA ni invalida la resolución sancionadora.



**MABEL INDA ERREA**  
Corporate Content

### CONTENIDO

El motivo de impugnación por parte del demandante consiste en la alegación de que la finca catastral por la que se giran las liquidaciones del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) es de naturaleza rústica, no urbana. El Supremo le da la razón.

El Alto Tribunal recuerda la distinción jurisprudencial establecida entre «gestión catastral» y «gestión tributaria», según los arts. 65 y 77 de la LHL, por lo que la determinación del valor catastral es competencia del Estado y su impugnación debe hacerse ante el Tribunal Económico-Administrativo y no ante el Ayuntamiento.

Sin embargo, se admiten supuestos como es el caso, que el valor catastral no haya sido notificado debidamente al titular del inmueble, por lo que la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los derechos de impugnación, que con carácter previo a la liquidación asisten al titular frente a los actos catastrales. Pero también admite por esta vía otros supuestos excepcionales, insistiendo que deben ser constatados de manera rigurosa y singularizada, cuando aparecen hechos sobrevenidos a la valoración catastral que evidencien su invalidez y hayan sido reconocidas por resoluciones judiciales o administrativas firmes en casos similares aportados por el titular en su recurso sin obtener respuesta en el plazo legal o reglamentario.

El Supremo abre esta vía atípica de impugnación, flexibilizando la aplicación rígida del sistema dual entre la gestión catastral y gestión tributaria, dando cumplimiento al mandato constitucional de que el valor catastral singulariza en el IBI la capacidad económica que grava este impuesto.



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Fecha: 1 de abril de 2019****RESUMEN**

La solicitud de rectificación de una autoliquidación solicitada por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento inspector (del que tiene cumplida noticia y cuya incoación le fue notificada) debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección.

Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos "rectificados" por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente autoliquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación, pues la actividad exigible a la Administración en este caso es responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas por el interesado.

No resulta obligado, en el caso de que la rectificación se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores, aunque sí deberá analizar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma (esto es, sobre se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho).

La previsión contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 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, al impedir interesar el inicio del procedimiento de rectificación una vez iniciadas actuaciones de comprobación, no vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria, ni cercena los derechos del contribuyente en la medida en que las alegaciones contenidas en el escrito interesando la rectificación deben ser tenidas en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su alcance, procedencia y significación en relación con el tributo correspondiente.

**CONTENIDO****ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 17 de julio de 2017, que estimó el recurso contencioso-administrativo deducido por don Candido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de fecha 20 de mayo de 2016, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdo de liquidación definitiva por el impuesto sobre sucesiones en relación con la herencia de don Conrado y contra acuerdo sancionador por infracción tributaria grave.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Don Conrado, fallecido el 2 de febrero de 2011, en estado de casado con doña Gloria y con seis hijos, había otorgado testamento en el que legaba a su cónyuge el usufructo universal vitalicio e instituía herederos a sus seis hijos por partes iguales.

b) Con fecha 26 de julio de 2011 se presentó por los herederos, ante la Oficina Gestora de Gijón, declaración de bienes correspondiente a la citada herencia (por un total de 704.970,51 euros, declarando 21.106,33 euros como ajuar y 1.424,16 euros como gastos de sepelio) y autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones sin ingresar cuota alguna por acogerse los herederos a la bonificación del 100 por 100 de la cuota prevista en el artículo 8 de la Ley del Principado de Asturias 6/2008. En la indicada declaración de bienes se señalaba que formaban parte del caudal relicto los cinco inmuebles siguientes:

- El 50% de una vivienda de la CALLE000 de Gijón cuyo valor asciende a 324.191,32 euros.
- El 50% de un local en esa calle con un valor de 14.868,31 euros.
- El 50% de un trozo de terreno en el barrio de Cimadevilla-Cabueñes cuyo valor es de 551.938,55 euros.
- El 100% de una vivienda en la calle Tarragona de Madrid con un valor de 136.062,85 euros.
- El 50% de un local en la calle Conde Toreno de Gijón con un valor de 89.216,69 euros.

..//..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**
**Fecha: 18 de marzo de 2019**
**Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección: 2**
**Sentencia: 364/2019 -**
**Recurso: 6296/2017 -**
**RESUMEN**

Para imputar las aportaciones efectuadas a una cuenta corriente a un concreto periodo impositivo lo determinante es el momento en el que la Administración descubre las ganancias patrimoniales no justificadas, debiéndose imputar en la base liquidable general del período impositivo en el que afloran.

**CONTENIDO**
**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 7 de septiembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso de ordinario núm. 43/2014.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) En fecha 18 de noviembre de 2004, la Inspección de los Tributos incoó el acta correspondiente a las actuaciones inspectoras relativas al IRPF, ejercicios 1999 y 2000, iniciadas mediante comunicación notificada a don Abilio el 22 de enero de 2004.

Como consecuencia de la regularización, se dictó acuerdo del Inspector Regional Adjunto, de fecha 15 de abril de 2005, del que resultó un incremento de la base imponible por los siguientes conceptos:

(i) Imputación del 24 por ciento de las bases imponibles positivas obtenidas por la entidad Propietats Barcelona S.L, y demás elementos tributarios, al considerar la Inspección que dicha sociedad era de mera tenencia de bienes sujeta al régimen de transparencia fiscal.

(ii) Imputación como ganancias patrimoniales no justificadas del importe correspondiente al contrato, identificado con el número 98, suscrito entre la entidad HSBC Bank Sucursal en España y la entidad suiza de su grupo, el HSBC Republic Bank Suisse, S.A., al considerar la Inspección que la titularidad de la entidad suiza era meramente formal, siendo la titularidad real del inspeccionado, resultando que se desconocía su procedencia al haberse negado el sujeto pasivo a desvelarla, así como la entidad suiza, y que no se correspondía con su renta o patrimonio declarados, por lo que conforme al artículo 37.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de diciembre) ["LIRPF/1998"], había de considerarse que constituía el componente de renta de ganancia de patrimonio no justificada.

Concretamente, la Inspección, partiendo del hecho de que el contrato 98 era de titularidad real del obligado tributario, imputó las aportaciones realizadas en 1999 y 2000 al citado contrato, es decir, a los ejercicios en que se pusieron de manifiesto tales aportaciones y se descubrieron.

El demandante expuso que en febrero de 2005 pudo obtener la documentación bancaria acreditativa de que las aportaciones realizadas al contrato 98, clasificadas como ganancias patrimoniales no justificadas e imputadas por la Administración en el ejercicio 1999, tenían su origen en ejercicios prescritos, pero tal documentación fue rechazada por la Administración argumentando que su aportación ya no era posible.

b) Incoado expediente sancionador, se impuso al interesado la sanción correspondiente a la infracción prevista en la letra a) del artículo 79 LGT/1963, con la agravante de ocultación del artículo 82.1.d) de la misma Ley.

c) No conforme con dichos acuerdos, el interesado presentó sendos recursos de reposición, que fueron desestimados mediante acuerdo de fecha 11 de julio de 2005, notificado el día 13 siguiente.

d) Contra la citada resolución desestimatoria se instó reclamación económica-administrativa, que fue desestimada por resolución del TEARC de 29 de octubre de 2009, notificada el 12 de noviembre de 2009, en la que se hacía constar que la misma se dictaba en primera instancia y debía ser objeto de recurso de alzada ante el TEAC.

En lo que se refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas, el TEARC, partiendo del criterio sentado por el TEAC en resolución de 15 de mayo de 2007, declara:

..//..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
**Fecha: 11 de abril de 2019**

## RESUMEN

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del impuesto sobre el valor añadido (IVA), mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria,

– antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, o

– decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

## CONTENIDO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima) de 11 de abril de 2019

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado — Artículo 199, apartado 1, letra a) — Inversión del sujeto pasivo — Pago erróneo del impuesto por el prestatario de servicios a los prestadores sobre la base de una factura expedida de forma errónea conforme al sistema de tributación ordinaria — Resolución de la autoridad tributaria que constata la existencia de una deuda tributaria a cargo del prestatario de servicios y deniega una solicitud de deducción — Inexistencia de examen por la autoridad tributaria de la posibilidad de devolución del impuesto»

En el asunto C-691/17, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 29 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de diciembre de 2017, en el procedimiento entre PORR Építési Kft. y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima), integrado por el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y M. Ilešič, Jueces; Abogado General: Sr. M. Bobek; Secretario: Sr. K. Malacek, administrador; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de enero de 2019; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre de PORR Építési Kft., por los Sres. É. Radnai y G. Hajdu, ügyvédek; – en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes; – en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Talabér-Ritz y L. Lozano Palacios, 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 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), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y de los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de efectividad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre PORR Építési Kft. (en lo sucesivo, «PORR») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con una liquidación complementaria girada a la primera por no haber aplicado las disposiciones nacionales relativas al régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

../..



Gaceta Fiscal, mayo 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso, Sección: 2**  
**Sentencia: 419/2019**  
**Recurso: 4924/2017**  
**Fecha de Resolución: 27/03/2019**

## CONTENIDO

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

La letrada de la Diputación Provincial de Albacete y del Ayuntamiento de Casas Ibáñez (Albacete), en representación de este último, mediante escrito presentado el 13 de julio de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Albacete, que estimó el recurso 24/2016, interpuesto por don Juan Pedro, relativo a liquidación por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], como consecuencia de la aceptación de la donación de un inmueble.

La sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete, de fecha veintiséis de junio de dos mil diecisiete, sostiene en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

"SEGUNDO.- Pues bien, y una vez planteada la controversia, es plenamente coincidente con las que ya fueron resueltas por ese Juzgado en Sentencias dictadas en el PA 321/13, con nº 17 de fecha 27 de enero de 2014, la dictada en el PA 320/13, de fecha 30 de enero de 2014, PA 345/14, Y la mas reciente de 6 de junio de 2017 ( PA 196/15), de las que el Ayuntamiento de Casas Ibáñez es perfectamente conocedor por haber sido parte en algunas de ellas. En dichos pronunciamientos ya se decía haber tenido en cuenta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1a, en Sentencia nº 85/2012, de 17 de abril (Rec. 393/2010), que confirmaba la Sentencia nº 366/2010, de 21 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca en el Procedimiento Ordinario nº 37/2010, y que, a su vez, servía de fundamento a la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso nº 1 de Albacete el 9 de diciembre de 2013 (PA 320/2013), cuyos argumentos ya fueron compartidos por este Juzgador a la hora de concluir con la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto. Es por lo que el presente pleito debe tener idéntica solución jurídica a la allí alcanzada, por mor de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica en atención a que las cuestiones planteadas son sustancialmente idénticas -salvo el inmueble concreto objeto de transmisión- y en aras a la necesaria efectividad del principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley.

En efecto, nos debemos nuevamente remitir a la Sentencia nº 366/2010, de 21 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, que ante un supuesto sustancialmente igual al aquí enjuiciado ya declaraba:

" cuarto.- Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la formula de cálculo, en este aspecto si que hay que dar la razón a la parte actora, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, si que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la formula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía= valor vinal x nº de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra formula, 54 de aplicar la formula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la formula de la parte actora, pues de aplicar la formula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha formula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada".

Esta sentencia ha sido confirmada en sede de apelación por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en Sentencia 85/2012, de 17 de abril, señalando:

"Único. Debemos preceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en el fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos Nash. 9 y 10 del expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada ( Art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local ), mas allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local ( arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil ), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada. Con expresa imposición de costas a la parte apelante ( Art. 139.2 de la Ley Reguladora )".

Por todo lo expuesto, lo único que procede es la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto y la anulación de la liquidación girada al ser la misma contraria a derecho, puesto que de acuerdo con lo declarado en las sentencias que hemos transcrito por nuestro Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha se avala la posibilidad de emplear una formula mixta como la que se empleaba en la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca, y ello frente a las alegaciones que se sostienen por la Administración demandada en base al informe emitido por la Dirección General de Tributos, que parte de la premisa de que la única formula de para la valoración del incremento del valor del terreno es la llevada a cabo por el Ayuntamiento demandado tal y como viene prevista en el Art. 107 del TRLHL, pero cuando tan siquiera, y como se ponía de manifiesto por el TSJ de Castilla La Mancha, se acreditase por parte del Ayuntamiento la existencia misma de un incremento del valor de esos terrenos sobre los que poder aplicar precisamente la formula prevista y limitar a llevar a cabo una aplicación abstracta del impuesto.

Por todo ello, y como ya se decía en aquellas sentencias, frente a la postura que se recoge en el informe de la Dirección General de Tributos, de fecha 29 de julio de 2014, no pueden alcanzar sus conclusiones la fuerza necesaria para desvirtuar aquellas a las que se llega por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha en la Sentencia referida a la hora de concluir mas ajustada a derecho la fórmula aplicada por la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, criterio doctrinal que al día de la fecha no consta haberse modificado.



Diario LA LEY, nº 9411, de 9 de mayo de 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 313/2019, 12 marzo**  
**Rec. 3107/2017**

### RESUMEN

El hecho imponible del Impuesto grava una riqueza potencial, puesta de manifiesto con motivo del incremento de valor y las obras de urbanización se integran como un elemento configurador de las características del terreno de naturaleza urbana en el momento del devengo, por lo que se reflejará en el valor catastral que tenga atribuido en el momento de la transmisión.

### CONTENIDO

Se insiste por el sujeto pasivo del Impuesto en que responde a la lógica que para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, los gastos de urbanización e los que se hayan incurrido deben considerarse como un mayor precio de adquisición, porque al incrementar el valor de los terrenos, este incremento se reflejaría en el precio de transmisión.

Pretende introducir en el cálculo de la diferencia patrimonial un coste, distinto al de adquisición, producido en un momento posterior al de adquisición, y olvida la parte que recurre que debe estarse a ese momento de integración en el patrimonio del sujeto pasivo del objeto material del tributo para determinar el coste de adquisición.

El Supremo, partiendo precisamente de este factor temporal, declara que para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos a los efectos del IIVTNU, los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión.

Por ello, y al responder el Impuesto al incremento de valor puesto de manifiesto en el momento mismo de su devengo, es por lo que el Supremo no estima que en el caso, los gastos de urbanización que se pretende por el recurrente adicionar al coste de la adquisición, por haber sido realizados con posterioridad a la misma, y, aunque respondan al cumplimiento de un deber por razón de la aplicación de la legislación urbanística, puedan integrarse en el valor de adquisición, - solo por el simple hecho de que se producen en un momento posterior al que determina el inicio del periodo de cálculo del incremento de valor-, insiste la sentencia.

No obstante puntualiza la Sala que los gastos si tienen el efecto de determinar un mayor valor del bien puesto de manifiesto en el momento de la enajenación porque conforme al sistema de determinación de la base imponible del Impuesto, el valor catastral que determina el cálculo de la base imponible es el fijado en el momento de la enajenación, y ello obliga a tener en cuenta las distintas inversiones y mejoras producidas sobre el suelo enajenado desde el momento de adquisición.

## LOS INTERESES DE DEMORA PERCIBIDOS POR EL CONTRIBUYENTE TRAS UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O SENTENCIA FAVORABLE NO SON GANANCIA PATRIMONIAL

SENTENCIA NO 917 DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA, DE 8 DE OCTUBRE, RECURSO NO 223/2015



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 50, 2019

**AMPARO LEZCANO ARTAL**

**Abogada**

**Profesora asociada Departamento Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València**

### RESUMEN

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha dictado sentencia en la que concluye que los intereses de demora que se generan durante la sustanciación de un procedimiento económico-administrativo o judicial no pueden ser conceptuados ni como pérdida ni como ganancia patrimonial, según sean abonados por el contribuyente o por la Administración Tributaria. Entiende la Sala, con base en la doctrina civilista, que la naturaleza de los intereses de demora es compensatoria o indemnizatoria y ello le lleva necesariamente a excluir su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Considera que otorgarle otro tratamiento desnaturalizaría la función indemnizatoria de esta clase de intereses y la compensación que como finalidad vienen a cumplir estos intereses quedaría alterada.

### CONTENIDO

En el ámbito de un procedimiento frente a la Administración Tributaria no todo acaba con la notificación de la sentencia. No son pocas las ocasiones en que, tras obtener una sentencia estimatoria, los problemas surgen en la fase de ejecución. Junto a esto, no puede descuidarse las consecuencias fiscales que se derivan de dicha resolución estimatoria. De todas las cuestiones que pueden surgir, vamos a centrarnos ahora en la tributación de los intereses percibidos por el particular favorecido por el fallo.

El motivo de poner el foco en dicho concreto aspecto es una sentencia dictada recientemente por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Pero, situémonos, antes de analizar el contenido de dicho pronunciamiento. Imaginemos un contribuyente que se encuentra en desacuerdo con una liquidación emitida por la Administración Tributaria. Decide impugnarla, previo ingreso en el Tesoro del importe que se le requiere y tras la potestativa vía administrativa, se dirige a los Tribunales Económico-Administrativos. Supongamos que estos desestimasen su pretensión, y el contribuyente acudiese a la vía judicial. Cuando el interesado reciba la sentencia, ya habrán imaginado que el tiempo transcurrido no habrá sido precisamente breve. Resulta que la espera mereció la pena y el Tribunal en cuestión le da la razón. Es momento, entonces, de ejecutar la sentencia, de forma que Hacienda deberá devolver al contribuyente el importe que éste ingresó por dicha liquidación más los intereses de demora devengados hasta la fecha. Así viene previsto para la vía administrativa en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (artículo 66.5 «cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora»).

Hasta aquí, y salvo el largo camino recorrido desde que la Administración dictó el acto administrativo por el que el contribuyente tuvo que efectuar determinado ingreso en el Tesoro, hasta el momento en que percibe la devolución de lo ingresado en ejecución de sentencia, todo correcto. Sin embargo, una vez se le satisface al contribuyente el importe que en su día ingresó indebidamente y los intereses de demora, la Administración Tributaria considera que debe tributar por los intereses de demora devengados durante el tiempo en que se le ha privado de su tenencia.

Para ello se basa en el artículo 33 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 según el cual, «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

A continuación, dicho precepto enumera una serie de supuestos en los que considera que no existe alteración en la composición del patrimonio, de modo que, por exclusión, todo lo demás, será alteración a efectos de ser considerado ganancia o pérdida patrimonial.

..//..

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****De 14.02.2019 núm. 22/2019 (RTC 2019, 22)****Recurso de Inconstitucionalidad, núm. 4200/2018; BOE 19.03.2019, núm. 67****RESUMEN**

El examen comparado del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia y del IAE, y la analogía que el presente impuesto autonómico guarda, con el que fue objeto de pronunciamiento en la ya reiterada STC 120/2018 (RTC 2018, 120), FJ 5 permiten también ahora afirmar que “ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada... Sin embargo, aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3LOFCA (RCL 1980, 2165), que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen”.

a) En primer lugar, difiere el ámbito objetivo de cada impuesto, pues el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica. Prueba de lo cual es que las tarifas prevén como residual el “epígrafe 151.1 —producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores—, para que no quede excluida ninguna forma de producción” [STC 120/2018 (RTC 2018, 10), FJ 5 a)].

El impuesto sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia se revela en realidad como un impuesto sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías que podríamos denominar como convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica) frente a las denominadas nuevas tecnologías (solar, eólica y de cogeneración en régimen especial), que se declaran no sujetas al impuesto, con el fin de “frenar el deterioro del entorno natural, configurándose como un instrumento para el fomento de energías renovables o limpias” (art. 6.3 en conexión con 6.1.1).

b) La forma de cuantificación de uno y otro tributo confirma la distinta ratio que los inspira. El IAE grava la renta presunta o potencial derivada del “mero” ejercicio de la actividad; en este caso, la capacidad teórica de generación de electricidad, con independencia de que se produzca efectivamente o no, esto es, sin atender al resultado real y efectivo de la actividad.

En cambio, y en idénticos términos a los del impuesto extremeño examinado en la STC 120/2018 (RTC 2018, 10), FJ 5 b), el impuesto murciano grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad, no de forma presunta sino real.

El IAE se calcula a partir de una unidad de capacidad, como es el Kw de potencia de los generadores, a diferencia del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia, que determina su base imponible mediante una unidad de producción como es el Kw/h; es decir, la cantidad necesaria para mantener funcionando un aparato de un kilovatio (potencia) durante una hora de tiempo. Como no se quiere gravar lo mismo, se escogen pues diferentes unidades de medida.

Dado que IAE grava una renta presunta, la cuota es positiva, tanto si la central eléctrica está en funcionamiento como si no lo está, pues es su capacidad teórica de producción lo que tributa. Por esto mismo, las cuotas que arrojan las tarifas del impuesto local serán las mismas año tras año, mientras no cambie la potencia instalada de la central y el sujeto pasivo siga dado de alta en la matrícula del impuesto (produzca más, menos o nada).

En contraste con ello, las cantidades a satisfacer por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia varían cada año, pues dependen de que haya producción y del volumen de ésta (tomando una media móvil de los Kw/h generados en los tres últimos años).

Esta diferencia entronca con el propósito de cada figura, pues, para un gravamen que recae sobre una renta presunta como el IAE, la producción real es indiferente; en cambio, no puede serlo para el impuesto autonómico murciano, en línea con su propósito de gravar “la incidencia, alteración o riesgo de deterioro” sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma, que cabe vincular con el funcionamiento efectivo de la central eléctrica.

c) El distinto enfoque entre ambos impuestos se corrobora también desde el examen de las cuotas previstas para cada uno de ellos. En el IAE tributan todas las formas de producción de energía eléctrica y tributan más las formas de producción más rentables (hidroeléctrica, nuclear y térmica, por este orden), como es propio de un impuesto sobre la renta presunta; en tanto que en el impuesto ahora analizado, se excluyen las fuentes preferibles desde la óptica medioambiental y de eficiencia (solar y eólica, y cogeneración en régimen especial).

d) La recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede con el IAE. Pese a que éste “no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo” (por todas, SSTC 94/2017, de 6 de julio (RTC 2017, 94), FJ 8); en este caso es por tanto un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

A diferencia del supuesto examinado en la STC 120/2018 (RTC 2018, 10), es verdad que no aparecen definidas en el propio texto de la Ley 7/2011 (LRM 2011, 502), las medidas y programas de carácter medioambiental que serán financiados con los ingresos que se recauden por el tributo, pero se establece expresamente dicha afectación (art. 6.9), si bien se defiende su concreción “en la forma que establezca la Ley de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia”.

e) Por último, en lo atinente al elemento temporal, también hay diferencias entre ambos impuestos, pues si bien los dos tienen como período impositivo el del año natural, el devengo del IAE se produce al comienzo de éste, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa a lo largo del año. Este prorrateo pretende acomodar la cuota al período de “mero” ejercicio de la actividad dado que, a menor tiempo de actividad, debe determinarse una renta presunta más reducida. Sin embargo, en el impuesto murciano no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante, y no el tiempo de alta en la actividad.

Llegados a este punto, y a la vista de la sustancial coincidencia entre el impuesto que se examina y el que fue objeto de la STC 120/2018 (RTC 2018, 120), resultan plenamente trasladables los argumentos que determinaron el pronunciamiento que entonces se hizo, y que nos permiten también aquí concluir que tanto el hecho imponible como los demás elementos esenciales de los tributos, autonómico y local, contrastados marcan diferencias sustanciales, tal y como han sido puestas de relieve en el fundamento jurídico anterior. Con fundamento en todo ello hemos de concluir que el artículo 6, apartados 2, 6 y 7 de la Ley 7/2011, de 26 de diciembre (LRM 2011, 502), de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia, no vulnera el artículo 6.3LOFCA (RCL 1980, 2165) tras su modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009, 2477), y, en consecuencia, procede la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad.



Diario LA LEY, n° 9416, de 16 de mayo de 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 442/2019, 1 abril**  
**Rec. 5613/2017**

### RESUMEN

Lo razonable en estos casos es que la Administración -antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado- tenga en cuenta, analizándolas cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia.

### CONTENIDO

Un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso cuando la rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho.

Razona el Supremo que la posibilidad de solicitar una rectificación de una autoliquidación cuando ya se ha iniciado un procedimiento inspector debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección.

Argumenta la Sala que la petición de rectificación no implica la aceptación automática de la misma por la Administración, sino la necesidad de iniciar el procedimiento previsto, lo que obliga a la Administración -antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado- a valorar y a analizar cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia.

Aplicando esta tesis al supuesto controvertido, en el que se solicita rectificación de las autoliquidaciones presentadas en su momento alegando un error en la valoración de los bienes inmuebles integrantes del caudal relicto, indicando que su valor correcto es el que ahora se consigna (coincidente con el catastral) y no el declarado anteriormente, la declaración de conformidad a derecho de las resoluciones recurridas se extiende también a la sanción tributaria, no solo porque la infracción considerada en el expediente sancionador deriva de la inclusión en la base imponible de determinados elementos no declarados sino porque no se llegó a cuestionar la procedencia de la sanción de manera autónoma a la pretensión relacionada con la petición de modificación de la autoliquidación.

## LA DELIMITACIÓN Y PRUEBA DE LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR DE HECHO A LOS EFECTOS DE LA EXIGENCIA AL MISMO DE LAS RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEL CESE DE ACTIVIDADES DE ESTAS ÚLTIMAS (ARTS. 43.1 A) Y B) LGT)

ANÁLISIS DE LA SAN DE 27 DE DICIEMBRE DE 2018, REC. NÚM. 483/2017

Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 435



**JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Zaragoza

### RESUMEN

A la hora de exigir las diversas responsabilidades tributarias relacionadas con la actuación de los administradores de una persona jurídica, la presencia de un determinado sujeto que reúna la cualidad de tal viene a erigirse en presupuesto indispensable, habiéndose contemplado en la actual Ley General Tributaria la posibilidad de que dicha exigencia se produzca no solamente respecto de los administradores legalmente designados –de derecho–, sino también de los de hecho.

La presente sentencia se ocupa de abordar la problemática relativa a estos últimos y, más en concreto, la siempre espinosa cuestión de la prueba de referida condición, abordando asimismo, con carácter previo, otra cuestión de indudable importancia como es la insoslayable necesidad de motivar adecuadamente los acuerdos declarativos de la responsabilidad.

### SUMARIO

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

### CONTENIDO

En la presente sentencia, la Audiencia Nacional (AN) procede a examinar, una vez más, una de las cuestiones que mayor interés ha venido despertando, ya desde antaño, en materia de responsabilidad tributaria, la cual no es otra que la relativa a la exigencia, a los administradores de las personas jurídicas, de los supuestos previstos en relación con la comisión de infracciones tributarias por parte de las mismas, así como en las hipótesis de cese de actividad de aquellas (arts. 43.1 a) y b) de la Ley General Tributaria –LGT–).

En este sentido, dicha sentencia examina, de manera específica, la existencia o no de uno de los requisitos imprescindibles para el nacimiento de las referidas responsabilidades, a saber, el relativo a la condición de administrador –ya sea de hecho o de derecho– y su respectiva concurrencia temporal con los restantes presupuestos cuya presencia hace surgir aquellas. Junto a lo anterior, se analiza, asimismo, la problemática de la necesidad de que los acuerdos de declaración de responsabilidad se encuentren debidamente motivados.

Ciñéndonos ya a los hechos debatidos en el supuesto concreto objeto del presente comentario, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó un Acuerdo el 18 de mayo de 2014 por el que se declaraba a la actora responsable subsidiaria de las deudas pendientes de una determinada entidad, previamente declarada fallida, con base en el artículo 43.1 a) y b) de la LGT. Las deudas exigidas correspondían al 4.º trimestre de 2010, 3.er trimestre de 2011 y 4.º trimestre de 2009 del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ascendiendo el total adeudado pendiente a 682.561,26 euros. Dicho acuerdo –que fue recurrido en reposición– se vio confirmado el 11 de agosto de 2014, siendo desestimada con posterioridad la reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), desestimación contra la que se interpone el presente recurso ante la AN.

A estos efectos, consta que la actora reunía el carácter de administradora única de dicha sociedad desde su constitución hasta el 24 de diciembre de 2009, fecha esta en que cesó en el cargo, nombrándose a un tercero en su sustitución mediante escritura pública otorgada ante notario que fue inscrita en el Registro Mercantil el 5 de febrero de 2010. Desde aquel primer instante, y hasta el momento en que procedió a la venta de sus participaciones en aquella (18 de noviembre de 2011), la misma pasó a tener la cualidad de apoderada de la referida entidad, estando autorizada para el uso de las cuentas, sin que consten en el expediente los movimientos que ha realizado en virtud de tal condición.

../..



**DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO**  
Of Counsel de Pérez Llorca  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

### RESUMEN

El objeto del presente comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019, en la que se analiza la conexión existente entre los actos de gestión catastral y los actos de liquidación, se recuerda que la regla general es la imposibilidad de impugnar los valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación, pero se reconoce la posibilidad de admitir esa impugnación en supuestos excepcionales.

### SUMARIO

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

### CONTENIDO

Después de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–), dictada en recurso de casación en interés de ley, un contribuyente advirtió que el ayuntamiento le exigía el pago del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) correspondiente a los inmuebles urbanos, cuando de acuerdo con la doctrina establecida en dicha sentencia el inmueble merecía la calificación de rústico. Considerando que resultaba improcedente la liquidación exigida, presentó recurso contra la misma.

El artículo 14 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establece el procedimiento de impugnación de los actos de liquidación tributaria local. Por otro lado, el artículo 65 del TRLRHL dispone que la base imponible del IBI estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, «que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Consecuentemente, los contribuyentes que quieren impugnar una liquidación del IBI deben seguir el cauce establecido en el artículo 14 del TRLRHL, salvo que el objeto de la impugnación sea el valor catastral, en cuyo caso deberán seguir el cauce previsto en los artículos 213 y siguientes de la Ley General Tributaria (LGT).

En el supuesto considerado, la ilegalidad denunciada derivaba de la incorrecta calificación catastral del inmueble, por lo que cabía entender que el procedimiento de impugnación aplicable era el de la reclamación económico-administrativa establecido en los artículos 226 y siguientes de la LGT. Pero la interposición de este recurso planteaba un problema aparentemente insoslayable: el acto de valoración catastral había devenido firme y, por tanto, los tribunales podían inadmitir el recurso.

Por otro lado, la opción de impugnar la liquidación por el procedimiento del artículo 14 del TRLRHL parecía improcedente, porque el objeto del recurso era, claramente, la calificación catastral del inmueble, que es realizada por el Catastro y utilizada por el ayuntamiento para dictar la liquidación a partir del padrón elaborado por el propio Catastro.

El contribuyente impugnó el acto de liquidación por el cauce del artículo 14 del TRLRHL y obtuvo una resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto. Contra dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Badajoz, que estimó el recurso y acordó dejar sin efecto la resolución impugnada, «por no ser conforme a derecho, con los efectos inherentes a esta de claración, debiendo proceder la Administración a girar las liquidaciones de IBI correspondientes a los ejercicios fiscales 2012 a 2015, ambos inclusive, conforme a la naturaleza rústica de la finca litigiosa» (Sentencia de 29 de septiembre de 2016, rec. núm. 134/2016 –NFJ072688–).

../..



**EDUARDO SANZ GADEA**  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

### RESUMEN

La referida sentencia examina un conjunto de cuestiones concernientes a la tributación de los intereses intracomunitarios, planteadas en relación con las liquidaciones denegatorias de la aplicación de la exención prevista en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados, efectuadas por la autoridad fiscal danesa.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Determinación del concepto de beneficiario efectivo
  - 3.2. El abuso de derecho, sus elementos constitutivos e indicativos, y prueba
    - 3.2.1. La prohibición del abuso de derecho como principio general
    - 3.2.2. Elementos constitutivos del abuso de derecho
    - 3.2.3. Elementos indicativos de la concurrencia del abuso de derecho
    - 3.2.4. La carga de la prueba
  - 3.3. Régimen fiscal de las entidades perceptoras de los intereses
  - 3.4. Régimen distinto de los pagos internos y transfronterizos
  - 3.5. La legislación española contemplada a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia

### CONTENIDO

En el asunto C-115/16, un conjunto de sociedades de inversión, ninguna de las cuales residía en un Estado miembro de la Unión Europea o de un país con el que Dinamarca hubiese suscrito un convenio fiscal para evitar la doble imposición, constituyeron varias sociedades instrumentales en Luxemburgo y en Dinamarca al objeto de adquirir una sociedad operativa constituida en este último país. La adquisición se financió, en gran parte, mediante préstamos cuyos intereses fueron pagados por las sociedades instrumentales danesas a las sociedades instrumentales luxemburguesas y por estas transferidos a las sociedades de inversión extracomunitarias, en razón a las estructuras de financiación concertadas entre ellas.

La autoridad fiscal danesa consideró que las sociedades luxemburguesas no eran los beneficiarios efectivos de los intereses, de manera tal que denegó la exención respecto de la retención prevista en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados (Directiva 2003/49).

En el asunto C-118/16, varias sociedades de inversión extracomunitarias constituyeron una sociedad de capital-riesgo en Luxemburgo, la cual dominaba a una sociedad sueca a la que, además, concedió un préstamo cuya finalidad era adquirir un grupo de sociedades danés, lo que así hizo a través de una sociedad holding danesa.

La autoridad fiscal danesa consideró que tanto la sociedad sueca como la sociedad luxemburguesa no podían ser consideradas como beneficiarios efectivos de los intereses, a los efectos de la Directiva 2003/49 y del convenio entre Luxemburgo y Dinamarca, así como del convenio entre los países nórdicos, por cuanto los beneficiarios efectivos de los intereses eran las sociedades de inversión extracomunitarias propietarias de la sociedad de capital-riesgo luxemburguesa.

../..



**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 SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 428/2019, 28 marzo**  
**Rec. 3774/2017**

### RESUMEN

El artículo 7ª letra p) de la LIRPF, sin distinguir entre funcionarios y empleados públicos, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo en comisión de servicios, realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

### CONTENIDO

Aunque la regla general es que todo beneficio fiscal debe ser objeto de interpretación restrictiva, esta premisa no puede llevarse hasta el extremo de llegar a situaciones contrarias a la lógica, y este es el caso de la exención prevista en el artículo 7. Letra p) de la LIRPF en cuanto a los salarios de los destinados fuera de España por comisión de servicios en organismos internacionales, porque no cabe exigir para el disfrute de la exención requisitos que no prevé el precepto, que únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Los servicios deben prestarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena y tener como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo, pero no exige que los destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos; dicho de otro modo, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

Ello es así porque este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores, y por ello, la exención se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último.

Partiendo de esta interpretación, en el caso si resulta de aplicación la exención porque no se prohíbe respecto a los trabajos efectuados en el extranjero por los perceptores de los rendimientos del trabajo que tengan como destinatarios o beneficiarios, además de a la entidad u organismo internacional situado fuera de España (Banco Central Europeo y el resto de los bancos centrales nacionales de los Estados miembros), al empleador del sujeto pasivo del IRPF (Banco de España); ni tampoco impide viajes puntuales para llevar a cabo labores de coordinación o supervisión.

En el certificado emitido por el Banco de España consta que el trabajador realizó 21 traslados fuera de España a ciudades donde están situados Bancos centrales de países del Eurosistema, y que solo los realizados a Frankfurt, sede del Banco Central Europeo, ya sumaron 22 días.



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 344/2019, 14 marzo**  
**Rec. 5404/2017**

### RESUMEN

En la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible, pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, se está ante una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

### CONTENIDO

Sobre la base de que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino la especificación de un derecho preexistente, en el caso, se materializa una extinción de condominio por dos herederos sobre una vivienda que les pertenece por título de herencia de su padre, adjudicando la propiedad íntegramente a uno de ellos que abona en el acto a su hermano el valor de su participación.

En la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible, pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, se está ante una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Ahora bien, insistiendo en que la extinción del condominio en el que se adjudicó a uno de los hermanos una vivienda de la que ya era titular dominical del 50%, a cambio de su equivalente en dinero, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, no lo está a la modalidad de transmisiones onerosas porque la operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

Pero el efecto de esta modalidad traslativa de dominio no queda ahí, sino que además, no es posible girar liquidación sobre la totalidad del valor comprobado del bien, sino que debió girarse solo sobre el 50% de su valor porque la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo, ya que el otro 50% de titularidad ya se ostentaba.

Se sigue así un criterio ya sentado por el Supremo en relación a un supuesto de liquidación del IAJD de una liquidación de gananciales en el que se mantuvo que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa -e indivisible-, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En definitiva, el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo.



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 314/2019, 12 marzo**  
**Rec. 4636/2017**

## RESUMEN

Aunque a priori la argumentación del titular de la máquina recreativa sobre la incidencia que sobre la cuestión tiene el hecho imponible de la tasa de juego, podría llegar a justificar la aplicación de la exención en el IVA, no basta para desnaturalizar la existencia de una efectiva "prestación de servicios onerosa" entre el titular de la máquina y el del local.

## CONTENIDO

Frente a las dos posiciones enfrentadas, la de la Administración del Estado que considera que el dueño de un establecimiento de hostelería realiza una prestación de servicios sujeta a IVA, - la puesta a disposición de un espacio para la instalación de máquinas recreativas-, que implica la realización del hecho imponible del IVA por constituir una prestación de servicios, opone el dueño de la máquina recreativa, - con la finalidad de argumentar la devolución de ingresos indebidos que solicita respecto de las cantidades que le han sido repercutidas por el dueño del local-, que carece de sustantividad propia la cesión del espacio para la instalación de las máquinas y niega que exista un intercambio de prestaciones.

El Supremo entiende que si es servicio, y como tal hecho imponible de IVA -, el que el hostelero presta al titular de la máquina al permitirle su emplazamiento en el local, por lo que la cantidad facturada por el dueño de local -recibida como contraprestación por la cesión del espacio en beneficio del dueño de la máquina- si queda sujeta a IVA por tratarse de la prestación de un servicio oneroso.

Aunque a priori la argumentación del titular de la máquina recreativa sobre la incidencia que sobre la cuestión tiene el hecho imponible de la tasa de juego, podría llegar a justificar la aplicación de la exención en el IVA, no basta para desnaturalizar la existencia de una efectiva "prestación de servicios onerosa" entre el titular de la máquina y el del local. La configuración del hecho imponible de la tasa de juego no puede incidir en la definición del presupuesto previo del cual debe partirse para valorar la aplicación de la exención: la existencia o no de un supuesto de sujeción al IVA y, por tanto, de la prestación de servicios que constituye el hecho imponible del IVA.

Para el Supremo resulta fundamental aislar dos análisis, de un lado sobre la existencia de una prestación de servicios como presupuesto de sujeción al IVA, para después y solo después analizar la procedencia de la aplicación de la exención.

No es posible que solo con invocar la finalidad de la exención, de evitar la doble imposición, pueda el titular del local dejar de facturar con IVA la contraprestación recibida porque es innegable que el hostelero despliega una prestación de servicio onerosa sujeta a IVA que no puede ser considerada como actividad de juego.

Por todo ello, fija como criterio el Supremo que los artículos 20.Uno.19º de la LIVA , con relación al artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero , por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y a los artículos 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la LGT deben entenderse en el sentido de que, con independencia de la calificación del contrato entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B", el titular de máquinas recreativas tipo "B" realiza, por un lado, la actividad económica de juego, sujeta a IVA pero exenta por aplicación del artículo 20.Uno.19º de la LIVA y el titular del establecimiento hostelero realiza, por otro lado, una prestación de servicios sujeta a IVA ( art. 4 y 11 LIVA ), que junto a otras obligaciones anejas, consiste principalmente en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas a cambio de una contraprestación, con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga de la máquina, prestación que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20.Uno.19º de la LIVA.

La aplicación de este criterio conduce a confirmar los acuerdos del TEAR de la Comunidad Valenciana que desestimaron las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por establecimientos de hostelería que le repercutían al recurrente el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de tener instaladas en los establecimientos máquinas recreativas de tipo B.



**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Doctor en Derecho**  
**Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública**

### RESUMEN

Cuantificación de la base imponible y delimitación de otros elementos del gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas de las daciones de pago, así como las bases imponibles de las novaciones de préstamos hipotecarios y de las extinciones de condominio en la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, en ambos casos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableciendo que en el caso de las daciones en pago de deuda derivada de préstamos hipotecarios será el valor de la deuda condonada si dicho valor es mayor que el del inmueble; en el de las novaciones se debe cuantificar por el importe correspondiente a las modificaciones y en las extinciones de condominio, solo por la parte que se adquiera.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONTENIDO DE LAS SENTENCIAS
- III. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

### CONTENIDO

Recientemente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) se ha ocupado de varios aspectos de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), que por su interés conviene exponer y analizar.

En efecto, se trata de tres aspectos de dicho ITP y AJD, en primer lugar, empezando por la más antigua de estas sentencias, la de 4 de febrero de 2019, la misma se ocupa de la dación en pago de deudas derivadas de un préstamo o crédito hipotecarios mediante la entrega de un bien inmueble, es decir, condonación de dicha deuda por el prestamista contra la entrega del inmueble hipotecado por el prestatario. En concreto, se determina la forma de cuantificar la base imponible, con base en los artículos 2, 10 y 46 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En segundo lugar, por orden cronológico, la Sentencia de 13 de marzo de 2019 trata de las novaciones de préstamos hipotecarios, en cuanto a su sujeción a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITP y AJD, su posible exención y cómo se debe cuantificar la base imponible en estos supuestos.

Por último, la Sentencia de 20 de marzo de 2019 se ocupa de la cuantificación de la base imponible en los casos de extinción de condominio, en el que se adjudica a uno de los condueños un bien indivisible a cambio de su valor en dinero no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), sino a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITP y AJD, siendo la base imponible solamente el valor correspondiente a la participación que adquiere el condómino.

../..



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 344/2019, 14 marzo**  
**Rec. 5404/2017**

### RESUMEN

En la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible, pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, se está ante una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

### CONTENIDO

Sobre la base de que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino la especificación de un derecho preexistente, en el caso, se materializa una extinción de condominio por dos herederos sobre una vivienda que les pertenece por título de herencia de su padre, adjudicando la propiedad íntegramente a uno de ellos que abona en el acto a su hermano el valor de su participación.

En la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible, pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, se está ante una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Ahora bien, insistiendo en que la extinción del condominio en el que se adjudicó a uno de los hermanos una vivienda de la que ya era titular dominical del 50%, a cambio de su equivalente en dinero, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, no lo está a la modalidad de transmisiones onerosas porque la operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

Pero el efecto de esta modalidad traslativa de dominio no queda ahí, sino que además, no es posible girar liquidación sobre la totalidad del valor comprobado del bien, sino que debió girarse solo sobre el 50% de su valor porque la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo, ya que el otro 50% de titularidad ya se ostentaba.

Se sigue así un criterio ya sentado por el Supremo en relación a un supuesto de liquidación del IAJD de una liquidación de gananciales en el que se mantuvo que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa -e indivisible-, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En definitiva, el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo.